

TARTU ÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Kristen Jalakas

KÄIBEMAKSU KASUTAMISE ERISUSED

EUROOPA LIIDU RIIKIDES

Bakalaureusetöö

Juhendaja: dotsent Viktor Trasberg

Tartu 2016

Soovitan suunata kaitsmisele

dotsent Viktor Trasberg

Kaitsmisele lubatud "...." 2016. a.

Olen koostanud töö iseseisvalt. Kõik töö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, põhimõttelised seisukohad, kirjandusallikatest ja mujalt pärinevad andmed on viidatud.

.....

Kristen Jalakas

SISUKORD

Sissejuhatus	4
1 Käibemaksu kasutamise teoreetiline raamistik.....	7
1.1 Käibemaksu kasutamise eesmärgid ja probleemid.....	7
1.2 Euroopa Liidu poliitika käibemaksu harmoneerimisel	17
2 Käibemaksu arengud Euroopa Liidu riikides	24
2.1 Käibemaksu üldised trendid Euroopa Liidus	24
2.2 Käibemaksu erisuste peamised tegurid Euroopa Liidus.....	33
Kokkuvõte	43
Viidatud allikad.....	46
Lisad.....	51
Lisa 1. Valitud näitajate väärtused Euroopa Liidu liikmesriikides aastal 2014.	51
Lisa 2. Käibemaksu efektiivsuse määr aastatel 2007, 2010 ja 2014 Euroopa Liidu riikides, protsentides.....	52
Lisa 3. Korrelatsioonanalüüs valitud tegurite vahel.	54
Lisa 4. Regressioonanalüüsi esialgsed tulemused tarkvarapaketi SPSS.....	55
Lisa 5. Regressioonanalüüsi lõplikud tulemused tarkvarapaketi SPSS.....	56
Summary	58

SISSEJUHATUS

Maksud on üks vanimaid viise majanduse reguleerimiseks. Tänapäeval on maksusüsteemil peamiselt fiskaalne ja reguleeriv funktsioon. Fiskaalne funktsioon tähendab seda, et ühiskonna vajadusteks kogutakse maksutulud. Reguleeriva funktsiooni puhul soovitakse mõjutada ja suunata subjektide käitumist, näiteks aktsiiside kehtestamisega vähendatakse alkoholi ja tubakatoodete kasutamist. Optimaalsel maksusüsteemil on positiivne mõju riigi ühiskonnale. See aitab kaasa majanduskasvule, tööhõivele, ettevõtete konkurentsivõimele, riigieelarve suurendamisele ja soosib efektiivsemat sissetulekute jaotust. Efektiivne maksustruktuur muudab majandusolukorra stabiilsemaks ja õiglasemaks. Hiljutise majandussurutise ajal oli tungiv vajadus läbi viia reforme, et parandada riigi rahanduslikku seisut, mille käigus tõsteti muuhulgas makse. Ka neid, mis kahjustavad majanduskasvu. Finantskriis on praeguseks küll taandunud ning riikide valitsused peaksid seega keskenduma maksude kvaliteedile. Selleks soovitab Euroopa Liit maksustada tarbimist, vara ja keskkonnakahjulikke tegevusi ning vähendada tööjõumakse (Tax Reforms ... 2015: 11).

Tarbimismaksud on äärmiselt oluline Euroopa Liidu riikide avaliku sektori tulullikas. Üldistatult moodustavad tarbimismaksud ühe kolmandiku kogumaksutulust. Seega on tarbimismaksude stabiilne laekumine ja efektiivne kogumine riikidele väga oluline. Autorit hakkas huvitama Euroopa Liidu maksustamisalastest soovitud selle ilmselt kõige olulisem osa – käibemaks, mis on reeglina sätestatud EL direktiividega. EL õigusaktidest on siin kõige olulisem EL Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitlebki ühist käibemaksusüsteemi. Nimetatud direktiiv on olemuslikult Euroopa Ühenduse Nõukogu kuuenda direktiivi (77/388 EMÜ) uus formuleering.

Tänaseks on käibemaks üks mõjukamaid tulu saamise instrumente, moodustades umbes 20% kogu maailma maksutulust ning olles kasutusel rohkem kui 160 riigis. Teatavasti on käibemaksu minimaalmäär Euroopa Liidus ühtlustatud. Samas on teatud kaubagruppe

lubatud maksustada madalama maksumääraga ning teatud kaupsid ja teenuseid ei koormata üldse käibemaksuga. Kaubagruppidele erineva maksumäära kehtestamist põhjendatakse erinevate sotsiaalmajanduslike eesmärkidega. Samas tekitab selline maksumäärade eristamine turumoonutusi ning vastuolusid erinevate sektorite vahel. Vähetähtis pole ka maksubaasi kitsenemisest tulenev maksukadu ja manipulatsioonide võimalused. Sellest lähtudes on Euroopa Liit soovitanud ühtlustada käibemaksumäärad erinevatele toodetele ning vähendada maksuerisusi (Tax Reforms ... 2015).

Kuigi maksumäärad ja arvestamise alused on Euroopa Liidus harmoneeritud, näeme suuri erisusi käibemaksu kasutamises ja maksulaekumistes. Sellest lähtuvalt on käesoleva bakalaureusetöö eesmärgiks välja tuua peamised põhjused, mis tingivad käibemaksu kasutamise erisused Euroopa Liidu riikide lõikes.

Eesmärgi saavutamiseks püstitas autor järgmised uurimisülesanded:

- anda akadeemilisele kirjandusele tuginedes ülevaade käibemaksu olemusest;
- tuua välja käibemaksu kasutamise erinevad eesmärgid ja probleemid;
- selgitada Euroopa Liidu maksupoliitika eesmärke käibemaksu kasutamisel;
- tuua välja käibemaksu kasutamise üldised trendid Euroopa Liidu riikides;
- tuua välja käibemaksu laekumisi mõjutavad peamised tegurid;
- teha järeldusi käibemaksusüsteemi võimalike arengute kohta.

Analüüsi tulemusena üldistatakse käibemaksude süsteemi arengut Euroopa Liidu riikides, käibemaksu erisuste kasutamise eesmärke ja tagajärgi. Töös tuuakse välja peamised aspektid, millest oleneb käibemaksu osakaalu suurus kogumaksutuludes. Varasemad uuringud on selgitanud, miks on vaja teostada käibemaksu harmoneerimist Euroopa Liidus ja kuidas see toimuda võiks. Käesoleva töö panus seisneb selles, et aidatakse kaasa senisest süsteemsema teadmise loomisele käibemaksu erisusi tingivatest teguritest Euroopa Liidu riikides.

Bakalaureusetöö koosneb kahest peatükist, millest esimene käsitleb käibemaksuga seotud teoreetilisi aspekte ning teine osa on empiiriline. Teoreetilise osa esimeses alapeatükis selgitatakse, milline on käibemaksu teoreetiline käsitluses erialakirjanduses. Selgitatakse, kuhu kuulub käibemaks maksusüsteemis ja tutvustatakse selle kujunemist. Samuti selgitatakse, miks käibemaksu on vaja ning kirjeldatakse selle eesmärki ühiskonna

vajadustest lähtudes. Tuuakse välja käibemaksu fiskaalne ja regulatiivne funktsioon ning mõju. Lisaks eesmärkidele kirjeldatakse käibemaksu kehtestamisega seonduvaid võimalikke probleeme. Teises alapeatükis selgitatakse Euroopa Liidu maksureforme, nende eesmärke, vajadust, ajalugu ja tulevikuväljavaateid. Tuuakse esile Euroopa Liidu sammud käibemaksu harmoneerimise suunas.

Empiirilise osa esimeses alapeatükis käsitletakse käibemaksu muutusi Eestis ja teistes Euroopa Liidu riikides aastatel 1995-2014. Uuritakse käibemaksu osakaalu kogumaksudes ja SKP-s ning erinevate näitajate seoseid käibemaksu osakaaluga kogumaksutuluse. Empiirilise osa teises alapeatükis analüüsitakse käibemaksu kasutamise efektiivsust ning esitatakse käibemaksu määra kasutamise analüüs. Vaadeldakse, kas riikides, kus on suhteliselt madalamad käibemaksu laekumised on selle põhjuseks madalamad standardmäärad, rohkem alandatud käibemaksu määraga tooteid, madalam ühiskonna tulutase või suurem käibemaksuauk (ingl. *VAT gap*). Nende seoste leidmiseks viiakse läbi regressioonanalüüs. Bakalaureusetöö viimases algpunktis tehakse järeldusi maksustruktuuri võimalike tulevaste arengute kohta.

Bakalaureusetöö koostamisel on kasutatud teemakohast erialakirjandust, Euroopa Liidu ja ka Eesti normatiivdokumente ning asjakohaseid statistilisi materjale. Teoreetilise osa peamiseks allikateks on vastavateemaline teoreetiline kirjandus. Euroopa Liidu maksupoliitikate analüüsil kasutatakse Euroopa Komisjoni koostatud iga-aastased „Taxation Trends in the European Union“ aastaraportid ning „Komisjoni teatis Euroopa Parlamendile, Nõukogule ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele käibemaksu tegevuskava kohta“. Empiirilises osas oli toeks autorite Emilio Albi ja Jorge Martinez-Vazquez käibemaksukäsitlus väljaandes „The Elgar Guide to Tax Systems“. Statistilised andmed on kogutud Euroopa Komisjoni väljaantavatest statistikaaruannetest ning andmebaasist *Eurostat*.

Bakalaureusetööd iseloomustavad märksõnad: käibemaks, käibemaksu laekumine, Euroopa Liidu maksupoliitika, käibemaksu harmoneerimine.

1 KÄIBEMAKSU KASUTAMISE TEOREETILINE RAAMISTIK

1.1 Käibemaksu kasutamise eesmärgid ja probleemid

Maksusüsteemi eesmärgiks on tagada riigi toimimiseks ja majanduse reguleerimiseks vajalike rahaliste vahendite olemasolu. Majandusteadlase ja maksuteoreetiku Joseph E. Stiglitz (1995: 390) arvates on maksusüsteem tõhus siis, kui:

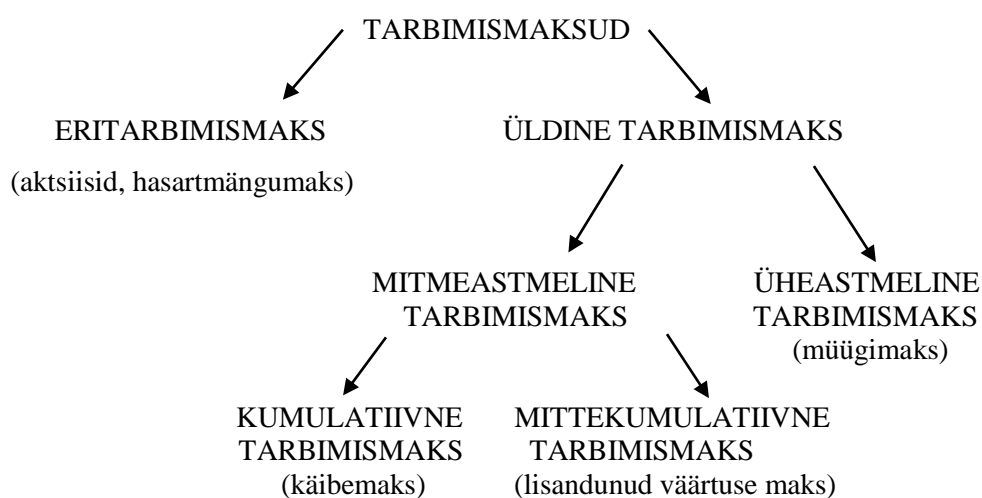
- maksud on majanduslikult efektiivsed;
- maksumuudatuste läbiviimine on kiire ja võimalikult väiksete kuludega;
- maksusüsteem reageerib kiiresti majanduslike tingimuste muutumisele;
- maksusüsteem on läbipaistev – inimesed teavad, mille eest nad maksavad;
- maksusüsteem on inimeste suhtes õiglane ja vajalik.

Makse saab liigitada omandi-, isiku-, keskkonna-, tulu-, sotsiaal- ning tarbimismaksudeks. Need omakorda jagatakse kolme kategooriasse: kaudsed, otsesed ja sotsiaalkindlustusmaksed. Sotsiaalkindlustusmaksed kogutakse haigus-, töövõimetus- või töötushüvitiste maksmiseks, et töötajal säiliks kindel sissetulek (Maksukorraldus... 2000: 5). Otseste maksude puhul maksustatakse sissetulekut, kapitali või omandit, kusjuures levinumad on üksikisiku- ja ettevõtte tulumaks. Otseseid makse pole vaja ühtlustada ning see jääb EÜ asutamislepingu kohaselt liikmesriikide otsustada kooskõlas subsidiaarsuspõhimõttega. Samuti ei kavatse EL ühtlustada sotsiaalkindlustusmaksete õigusakte.

Kolmanda kategooria moodustavad kaudsed maksud. Need on tarbimis- ja tollimaksud, millest suurema osa tulust moodustavad aktsiidid ja käibemaks. Aktsiisidega maksustatakse üldiselt alkoholi, tubakat, kütust ja elektrit tarbimise reguleerimise eesmärgil. Käibemaksu peamine eesmärk on koguda riigile tulu. Kaudsed maksud on Euroopa Liidu piires ühtlustatud, kuna nad mõjutavad kaupade, teenuste ja kapitali vaba

liikumist. Tarbimismakse peetakse üldiselt ka majanduskasvu vähem takistavaks, kui tulu- ja kapitalimaksud.

Tarbimismaksud jagunevad omakorda üldisteks ja eritarbimismaksudeks (vt joonis 1). Üldised tarbimismaksud grupeeruvad ühe- ja mitmeastmelisteks. Üldised mitmeastmelised tarbimismaksud rühmituvad omakorda kaheks: kumulatiivseks (käibemaks, ingl. *turnover tax*) ja mittekumulatiivseks (lisandunud väärtuse maks, ingl. *value added tax*). Kumulatiivse maksu korral ei saa sisendmaksusummat maha arvata, see summeeritakse erinevates müügietaappides maksustatava väärtuse hulka. Mittekumulatiivse maksu puhul saab sisendmaksu maha arvata. Eesti maksusüsteemis kasutatakse 1990. aastast alates lisandunud väärtuselt arvutatud maksu, kuid segaduse vältimiseks jäeti varem kehtestatud nimetus „käibemaks“ (Zeiger 2005: 15). Käesolevas töös mõeldakse käibemaksu all mittekumulatiivset tarbimismaksu. Käibemaksu kui kumulatiivset maksu rakendatakse seadusest tulenevatel erijuhtudel (Käibemaksuseadus §1).

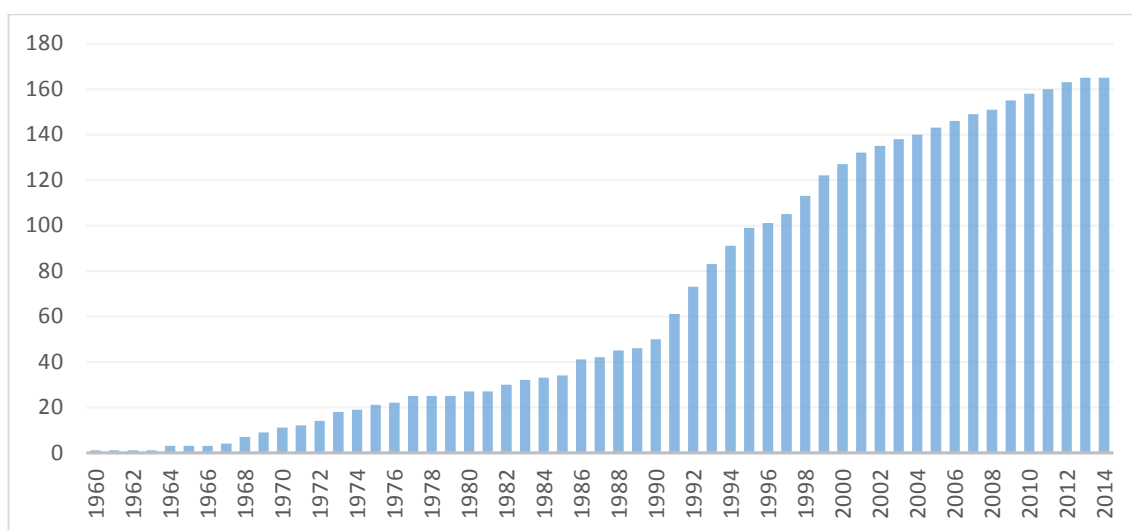


Joonis 1. Tarbimismaksude liigid (Zeiger 2005: 14).

Käibemaks on olnud üks tähtsamaid maksu arendusi viimase 60 aasta jooksul. Esimesena võttis käibemaksu kasutusele Prantsusmaa aastal 1954 (*taxe sur la valeur ajoutée*). See loodi asendamaks erinevaid tootmis- ja tarbimismakse. Seni kohaldanud astmelised makse maksustati brutokäibelt ehk maksu suurus sõltus sellest, kui mitmes transaktsioonis toode osales (Fehr *et al.* 2012: 6). Need tekitasid liikmesriikide ekspordi

ja impordi korral kaubandustõkkeid, kuna kaupade ja teenuste hinnas olevat täpset maksusummat raske arvutada (Maksukorraldus... 2000: 11).

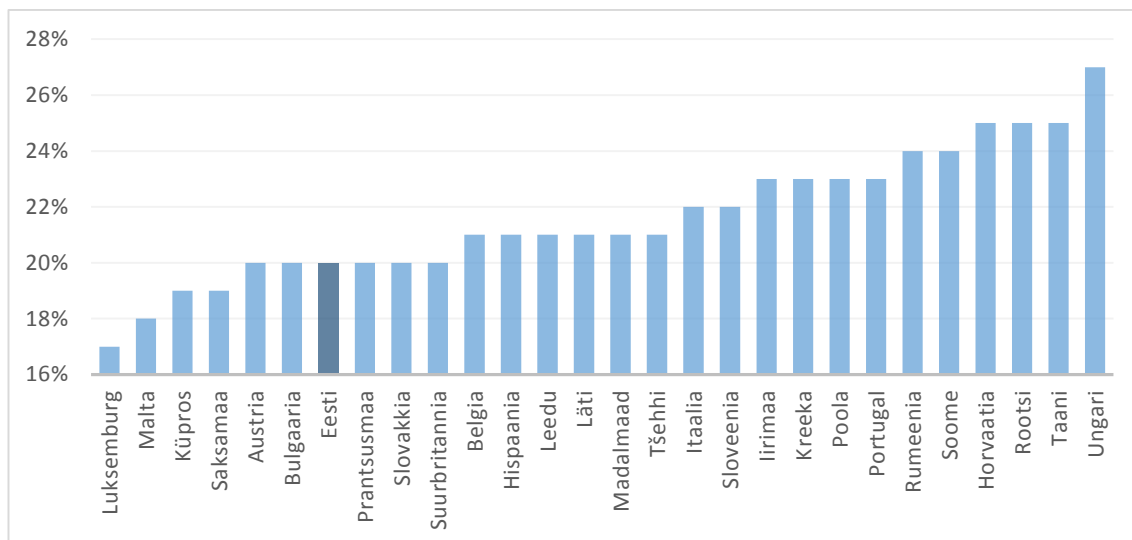
Käibemaks hakkas ulatuslikumalt levima pärast Nõukogude Liidu lagunemist 1991. aastal (vt. joonis 2), kui tekkis palju uusi iseseisvaid riike. Tänapäevaks on käibemaksu kasutatavate riikide arv peaaegu kolmekordistunud. 2014. aasta seisuga pole kehtestanud käibemaksu aga 43 riiki maailmas. Nende hulgas on USA ja Euroopa riikide meretagused piirkonnad nagu Prantsusmaa Martinique või Hispaania Kanaari saared. Euroopas ei ole käibemaksu kasutusele võtnud Andorra ja San Marino. (List of... 2016)



Joonis 2. Riikide arv, kus on kehtestatud käibemaks (aastatel 1960-2014).

Allikas: (VAT/GST... 2014:18), autori koostatud.

Käibemaksu kohaldatakse põhimõtteliselt kogu majandustegevuse suhtes, sealjuures see on vahetus võrdelises seoses kaupade ja teenuste hinnaga. Seda kogutakse igalt tehingult majanduslikus ahelas, mistõttu on tasutud maks nähtav kõikides tootmis- ja turustamisjärgkudes. Erasikuna EL-s oste tehes makstakse käibemaksu ühe korra riigis, kus ost sooritatakse ja seda tasub lõpptarbija. Euroopa Liidus kogutakse maksu osadena mahaarvamiste süsteemi abil, mis võimaldab maksukohustuslastel (ehk registreeritud ettevõtetel) käibemaksuvõlgnevustest maha arvata maksusumma, mille nad on tasunud teistele maksukohustuslastele. Taoline süsteem tagab käibemaksu sõltumatus. (Maksukorraldus... 2000: 12) Eestis on käibemaksu üldine määr 20% maksustatavast väärtusest. Joonisel 3 on toodud Euroopa Liidu riikide käibemaksu standardmäärad aastal 2015.



Joonis 3. Käibemaksu standardmäärad Euroopa Liidu riikides seisuga 01.01.2015. Allikas: (VAT Rates Applied... 2015: 3, vt lisa 1), autori koostatud.

Käibemaks on majanduslikult efektiivne, kuna seda on lihtne kasutada, see on haldusperspektiivist loogiline, see on suur tuluallikas, see edendab majanduslikku kasvu ja kaubandust (Albi, Martinez-Vasquez 2011: 278; vt tabel 1). Käibemaksu kord on kujundatud lõpptarbijale, seega see on tootmisprotsessi, konkurentsi ja rahvusvahelise kaubanduse suhtes neutraalne. Samuti tagab antud maks võrdse tööjõu- ja kapitalitulu kohtlemise, mistõttu see on tasakaalukam kui tulumaks (Joumard 2001: 17). Seda nähakse ka kui majanduskasvu vähem mõjutavat maksu võrreldes tulumaksudega. Seetõttu paljud riigid eelistavad teenida eelarvetulusid käibemaksu, mitte teiste maksude abil.

Lisaks eelpool mainitule on käibemaksu eelistamise põhjusteks rahvusvahelise majanduse edendamine. Selle tulemusena on toodete-teenuste valik suurem ning hinnad madalamad. Käibemaks asendab tollimakse, mis on viimase kahekümnenäendi jooksul rahvusvahelise kaubanduse liberaliseerimise tulemusena on saamata jäänud (VAT/GST... 2014: 14). Sotsiaalpoliitilisest seisukohast vaadelduna on võimalik tarbijate käitumist suunata maksuvabastuste ja –soodustuse abil. Ulbrich (2011: 227) juhtis tähelepanu asjaolule, et käibemaks on oluline sissetulekuallikas turismi sihtkohtadele, kuna see võimaldab teenida maksutulud välismaallastelt, kes kasutavad sealseid teenuseid ja kaupu.

Indiviidi seisukohast vaadelduna võib käibemaksu positiivse aspektina välja tuua selle läbipaistvuse. See tähendab, et kliendid teavad, kui palju ja mille eest nad maksu maksavad. Kuna iga toote või teenuse eest tasudes on käibemaks juba hinna sisse arvestatud, siis maksu maksmine on vähem märgatav, kuna see on igapäevaselt võrdlemisi väike väljaminek (Ulbrich 2011: 227). Ühtlasi on paljude toodete-teenuste tarbimine vabatahtlik ning seda on võimalik vajadusel vähendada. Samas käibemaksul on üks kitsaskoht. Kuna see on võrdne kõigile tarbijatele, siis selle kehtestamisel on ebasoodne efekt madala sissetulekuga inimestele. Maksumäära tõus mõjutab nende elatustaset ning suurendab ebavõrdsust (Sadilov, Õun 2013: 59).

Tabel 1. Käibemaksu kasutamise põhjused.

Riigi seisukohalt	Indiviidi seisukohalt
Saab käitumist maksuvabastuste ja – soodustustega suunata	Tarbimine on vabatahtlik ja seda on võimalik vajadusel vähendada
Suur tuluallikas	Läbipaistev
Asendab tollimakse	Suurem tootevalik ja madalamad hinnad
Maksutulu turistidelt	Ei mõjuta negatiivselt säästmist
Raske maksupettusi sooritada	Maks on igapäevaselt vähem märgatav
Lihtne kasutada ja hallata	Suurendab ebavõrdsust

Allikas: autori koostatud.

Maksudest laekuvat tulu on läbi ajaloo kasutatud paljudes eri valdkondades. Maksutulu paigutamine sõltub riigi eesmärkidest, strateegiatest ja poliitikast. Harilikult moodustab ühe osa kulutustest avaliku korra kaitse, muuhulgas riigikaitse, sõjavarustus, julgeolek ja seaduste täitmise tagamine. Teise osa infrastruktuur ja ehitus. Nüüdisaegse kategooria moodustavad kulutused, millele pööratakse varasemast enam tähelepanu. Nendeks on näiteks keskkonnakaitse, vabaaeg, kultuur ja religioon. Tänapäeva arenenud riikides panustatakse enim sotsiaalsele kaitsele, tervishoidu, majandusse ja üldistesse valitsussektori teenustesse. Ühtlasi tasutakse maksutulust riigi võlad ja selle intress. Osa maksutulust kulub ühiskonna avalikele teenustele, milleks on haridussüsteem, tervishoiusüsteem, ühistransport, pensionid eakatele ja hüvitised töötutele. Energia, vee ja prügijäätmeäitluse süsteemid on samuti ühised kommunaalteenused. Näiteks Eesti Valitsuse prioriteetid aastateks 2016-2019 on julgeoleku tugevdamine, majanduskasvu

edendamine, sotsiaalkaitse parandamine (lastega perede ja madalalpalgaliste toimetulek) ning halduse reformimine (Riigieelarve 2016).

Sissejuhatuses tähendati, et käibemaks moodustab umbes 20% maailmatulust. Kuna tegemist on maksuga, mille abil on lihtne tulu suurendada, siis on seda vahel nimetatud „rahamasinaks“. Samas ei ole kerge selgitada, kuidas käibemaksu kasutusele võtmine või määra muutmine on mõjutanud maksutulud. Paljudes riikides on seoses käibemaksu muudatustega tehtud teisigi ümberkorraldusi maksusüsteemis, mistõttu on keeruline eraldada neid efekte, mis on tingitud just käibemaksust. (Albi, Martinez-Vasquez 2011: 235)

Mitmed teadlased on uurinud käibemaksu ja tulu omavahelisi seoseid. Keen ja Lockwood (2006) soovisid välja selgitada, kas käibemaks on tõesti „rahamasin“. Nad vaatlesid OECD riike ning tulemused vastasid ootustele. Riigid, kus kehtib käibemaks, on tõepoolest kogunud rohkem maksutulud kui need, kus käibemaks ei ole. 2010. aastal uurisid Keen ja Lockwood taas sama probleemi, seekord laiendasid valimit ning ajavahemikku. Analüüsi hõlmati 143 riigis toimunud muutused 26 aasta jooksul. Nende töökäigu osaks oli regressioonanalüüs, kus nad võtsid sõltuvaks muutujaks käibemaksu osakaalu SKP-s ja sõltumatuteks muutujateks hulga erinevaid tegureid (näiteks põllumajanduse osakaal, rahvaarv, linnastumise määr), mis võiksid maksutulule mõju avaldada. Uuringu tulemusena selgus, et käibemaksu kasutuselevõtt tõstab SKP-s maksutulud 4,5%.

Keen ja Lockwoodi arvutuste alusel kordasid Albi ja Martinez-Vasquez uuringut (2011: 238). Valimiks oli 107 riiki aastatel 1990 kuni 2008. Uuringu tulemusena selgus, et käibemaksu kasutuselevõtt tõstab maksutulud 12% SKP-s, mis on 3 korda suurem Keeni ja Lockwoodi näitajast. Kuid see hinnang eeldab, et riikidel on sarnane majandusareng ja majandusstruktuur. Muuhulgas kaasasid Albi ja Martinez-Vasquez regressioonmudelisse fiktiivsed muutujad. Antud uurimuses see tähendas, et nad vaatlesid arengumaid ja arenenud riike eraldi. Selle tulemusel selgus, et käibemaksul on positiivne efekt vaid arengumaades. Arenenud riikides ei tundu olevat käibemaksust saadav tulu SKP-s oluline, mis erineb Keen ja Lockwoodi saadud tulemustest.

Kuigi käibemaks on mõeldud riigikassasse tulu kogumiseks, on Euroopa Liidu riigid säilitanud standardmäära kõrval ka madalad või olematud käibemaksumäärad. Samas

madalad määrad toovad kasu teatud ettevõtlussektoritele, nagu näiteks hotellindusele. Käibemaksumäära alandatakse siis, kui riik soovib muuta teatud teenused ning kaubad kättesaadavamaks. Maksusoodustustega saab mõjutada majandusprotsesse soovitud suunas. Selline tegevus kuulub riigi fiskaalpoliitika ja reguleeriva funktsiooni alla. Enamikel juhtudel on need maksusoodustused tehtud arvestades valiku- ja jaotusprobleeme ning need on kujunenud teatud majanduslikel, sotsiaalsetel või tehnilistel põhjustel (Joumard 2001: 19). Samal ajal kui ülejäänud makse tõstetakse, siis maksusoodustused on jäänud muutumatuks või isegi suurenenud (VAT/GST... 2014: 9).

Alandatud määrad on kehtestatud üldiselt ravimitele ja terviseteenustele, transpordile, turismile, kultuurielu arendavatel kontserditele ja raamatutele. Eestis on näiteks raamatute ja õppetööks kasutatavate töövihikute, perioodiliste väljaannete, majutusteenuste ning sotsiaalministeeriumi poolt määratud ravimite, sanitaar- ja hügieenitoodete ning puudega isikutele isiklikuks tarbeks mõeldud meditsiiniseadmete käibemaksumäär 9%. Käibemaksumäär 0% kehtib mitmetele kaupadele ja teenustele, sealhulgas rahvusvahelisel alal sooritatud ostudele (nt vee- ja õhusõidukis), posti-, kindlustus-, tervishoiu- ja sotsiaalteenustele. (Käibemaksuseadus §15) Belgias, Saksamaal ja Maltal on toidukaubad alandatud maksumääraga; Kreekas, Ungaris ja Eestis ravimid, Tšehhis beebitoit. Madalmaades ei ole käibemaksuga maksustatud need tooted, millel kehtivad juba muud maksud (näiteks aktsiisikaubad) (VAT Rates Applied... 2015: 4).

Vastavalt nn pöördvõrdelise elastsusreeglile peaksid tooted ja teenused, mille nõudlus on elastsem, olema madalama maksumääraga ning need mille nõudlus on vähem elastsem, kõrgema määraga. Kuid üleüldiselt on nõudlus vajalike toodete vastu väheelastne. Tundub paradoksaalne, et eluks vajalikke tarbeesemeid (näiteks vesi või hambahari) maksustaks kõrgema määraga. Seda argumenti tuleb arvesse võtta teisest vaatepunktist: näiteks vaba ajaga seotud tegevused tuleks maksustada kõrgemalt kui need, mis on seotud vajalike tegevustega selleks, et leevendada inimeste tarbimisotsuste moonutusi (Nishiyama 2012: 691).

Toote paigutumine alandatud käibemaksumääraga kategooriasse võib tekitada arusaamatusi. Üks iseäralik juhtum leidis aset Inglismaa firmas Marks&Spencer müüdava tassikoogiga. Koogid on Suurbritannias kehtestatud nullmääraga ja küpsised

standardmääraga. Seda tassikooki on maksustatud kui küpsist alates 1973. aastast (sellest ajast alates kui käibemaks kehtima hakkas). 1994. aastal saadi teada, et see toode peaks olema klassifitseeritud kui kook. M&S algatas kohtumenetluse, et neile tagastataks valesti makstud käibemaks (£3,5 miljonit), samas kui Suurbritannia väitis, et kogu summa tagasi makstes rikastataks firmat alusetult. See kohtumenetlus kestis 13 aastat enne, kui Marks&Spencer võitis kaasuse (Nishiyama 2012: 691).

Erinevad maksumäärad ja maksuvabastused võivad moonutada konkurentsi ja tarbimisharjumusi. Üks pikaajaline juhtum hõlmab toitlustusteenuste (mis on enamikes riikides madaldatud käibemaksuga) ja restoranide vastuolu. Muud juhtumid on tekkinud valdkondades, mida siiani on kontrollinud ainult avalik sektor ja alles viimastel kümnenditel on kujunenud konkurents. Nendeks on posti- ja telekommunikatsiooniteenused, raadio- ja televisioonisaated ning elektrienergia-, gaasi- ja veevarustus (Joumard 2001:19). Näitena võib tuua ETV, mida rahastatakse riigieelarvest ning selle konkurendid Kanal2 ja TV3, mis saavad rahastust peamiselt reklaamide edastamisest. Sarnaste segaduste vältimiseks on Taanis, Rootsis, Soomes, Madalmaades ja Suurbritannias kehtestatud eritoetuste skeem, mis lubab kohalikel omavalitsustel tagastada käibemaksu väljaspool käibemaksusüsteemi.

Järgneval on autori koostatud tabel 2, kus on esile toodud käibemaksu kasutamise peamised poliitilised eesmärgid.

Tabel 2. Käibemaksu kasutamise eesmärgid.

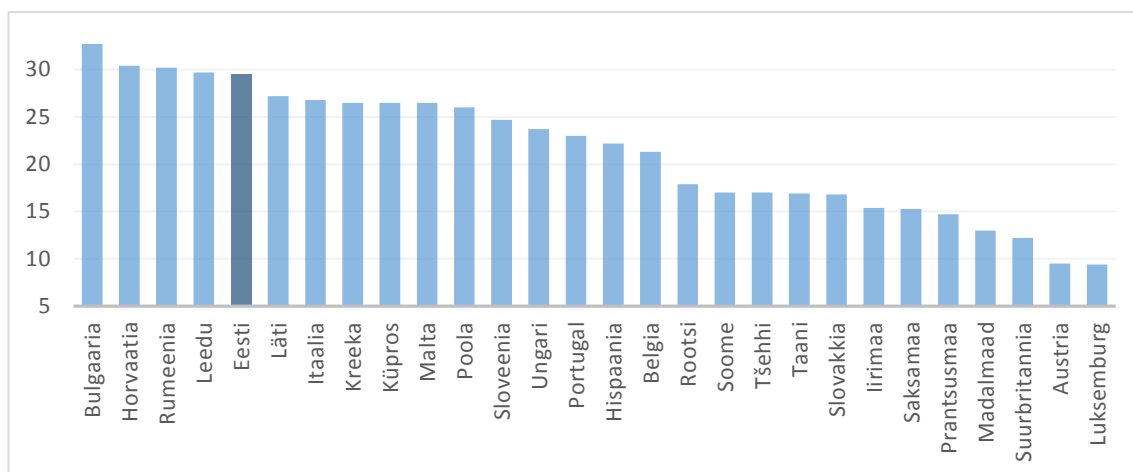
Sotsiaalpoliitika	Määrast vabastatakse või määra alandatakse siis, kui riik soovib muuta teatud teenused ning kaubad kättesaadavamaks ja tarbitavamaks (näiteks ravimid, sotsiaalteenused, õpikud).
Fiskaalpoliitika	Peamine riigi tuluallikas. Käibemaksult laekuva rahaga tasutakse riigivõlga, arendatakse infrastruktuuri, panustatakse avalikke teenustesse (haridus, tervishoid, ühistransport), jne.
Konkurentsipoliitika	Ühtse turu tingimustes Euroopa Liidu liikmesriikide maksumeedmed ei takista kaupade, teenuste ja kapitali vaba liikumist ega moonuta konkurentsi.

Allikas: (Maksukorraldus... 2000: 5); autori koostatud.

Käesolevaks ajaks on Euroopa käibemaksusüsteem iganenud, seda on raske hallata ja see on tundlik pettustele. See liialt keerukas, ei tule toime struktuuri muudatustega, kasvava teenindussektori tähtsusega SKP-s, keerulise rahvusvahelise kaubandusega ning e-kaubandusega. Paljud probleemid süvenesid sisepiiride kaotamisega EL-s. Nii riigisiselt, Euroopa piires kui ka ülemaailmselt on probleemiks maksude pettused, kõrvalehoidumised ja vältimised. Kuna tegu on rahvusvahelise murega, siis on vajalik, et riigid tegutseksid üheskoos Seetõttu kutsus Euroopa Komisjon aastal 2012 kokku grupi eksperte, kes püüavad süsteemi moderniseerida (Nishiyama 2012: 703). Samal aastal avaldasid nad tegevuskava, mis aitab maksupettuste vastu võidelda.

Maksupettus on tahtlik maksudest kõrvalehoidmine, mis on üldiselt kriminaalkorras karistatav. Mõiste hõlmab olukordi, kus on teadlikult esitatud valeandmeid või võltsitud dokumente. Maksudest kõrvalehoidumine kujutab endast tavaliselt ebaseaduslikku situatsiooni, kus maksumaksja maksab vähem makse kui ta peaks maksma seaduste alusel, peites tulu või informatsiooni maksuhalduri eest. Maksude vältimist korral tegutsetakse seaduse piires, kuid eesmärk on vähendada või vältida makse. See tähendab, et isik kasutab ära seaduse lünki ja ebakõlasid, et saada maksusoodustust, mis ei olnud õigusaktidega algselt mõeldud. (Time to get...2015)

Maksupettused esinevad enim salakaubanduse korral. Seda põhjustab erinevate riikide liialt suur hinnaerinevus aktsiisi ja alandatud käibemaksuga toodete seas. Schneider *et al* (The Single... 2012: 341) uuris 2002. aastal varikaubandust ning leidis, et seda esineb 41% arenguriikides, 38% üleminekuriikides ja 18% arenenud riikides. Euroopa riikide hulgast on märkimisväärne mitteametliku majanduse osa Bulgaarias, kus see moodustab suure osa rahvuslikust sissetulekust (vt. joonis 4). Nii Türgis kui ka Suurbritannias on probleemiks kütuse vargused ja selle ebaseaduslik edasimüük (*Ibid.*: 344). Schneider *et al* järeldas oma uuringust, et maksude tõus on üks peamisi põhjusi varimajanduse kasvule. Eriti äärmuslik on olukord arengumaades. Näiteks on Sri Lankal kõrge aktsiisi hinna tõttu umbes 200 000 ebaseaduslikku alkoholi edasimüüjat ja ainult 3200 seaduslikku (*Ibid.*: 344).



Joonis 4. Varimajanduse osakaal Euroopa Liidu riikide SKP-s aastal 2007.

Allikas: (Schneider *et al.* 2010: 23-24), autori koostatud.

Lisaks salakaubandusele võimaldab tarbimismakse vältida interneti-kaubandus. Näiteks internetipoe “Amazon“ Ameerika Ühendriikide seadused on vastuolus Suurbritannia omadega. Võimalus maksust kõrvalehoidumiseks on USA-s saanud sageli kriitikat ja küsimusi – miks eelistada müügi maksu käibemaksule? Pettus on suur probleem ja igal aastal kaotab riik arvestuslikult miljardeid dollareid maksutulul. „Amazon“ on hea näide sellest, kuidas valitsustel on raskusi kohandada riikidevahelisi tarbimismakse. Kui tegemist on rahvusvahelise kaubandusega ja ühel riigil on kehtestatud käibemaks, siis võiks maksu tasuda piiril. Kuid sellisel juhul muutuks rahvusvahelise kaubanduse halduse kallimaks, eriti väikeste ettevõtete ja tehingute puhul. (The Single ... 2012: 345-347)

Euroopa Liidu siseselt proovitakse probleem lahendada – alates 1.jaanuarist 2015 makstase telekommunikatsiooni-, ringhäälingu- ja elektrooniliste teenuste eest riigis, kus hetkel elatakse, mitte riigis, kust teenust ostetakse (Tax Reforms... 2015: 12). Näiteks kui isik elab Soomes ja soetab Rootsi veebipoest e-raamatuid, siis Rootsi müüja peab tema suhtes kohaldama Soomes kehtivat käibemaksumäära.

Kaotatud maksutulul nimetatakse maksuauguks. Kogu maksuaugust moodustab suurima osa käibemaksuauk (ingl. *VAT gap*), mis on vahe teoreetilise võimaliku maksulaekumise ning tegeliku maksulaekumise vahel. Käibemaksuauk oli 2014. aastal Eestis 224,7 miljonit eurot, kusjuures kogu maksuauk oli 411,8 miljonit eurot (2,1% SKP-st). Eesti käibemaksukahju on Euroopa Liidu keskmiste seas, kui viimastel aastatel on see oluliselt

vähenenud. (Kokkuvõtte... 2016: 6) Lisaks eelpool nimetatud maksupettustele, maksvältimistele ja kõrvalehoidumistele on teisigi põhjusi, miks tulu jääb saamata. Nendeks teguriteks on näiteks pankrotid, maksujõuetuse kindlaksmääramisel tekkinud vead ja tühistatud või edasi lükatud käibemaksuvõlad. Iga riigi käibemaksuauku tuleb tõlgendada eraldi, arvestades alusandmeid ja konkreetset metoodikat (The Concept of... 2016: 42).

Taolised pettused mõjutavad seaduslikku kaubandust ja õõnestavad usaldust Euroopa Liidu vastu nii liidu siseselt kui ka väliselt. Rahvusvahelised käibemaksupettused tekitavad suuri tulukaotusi, seda eelkõige liidu piires müümise ja tarnimise korral. Illegaalse tegevuse peatamiseks peaksid liikmesriigid edendama koostööd, kooskõlastama ühenduse tasandil toimuvat tegevust ning koolitama riigiametnikke, et nad oskaksid ennetada, avastada ja uurida erinevaid pettuseliike. (Maksukorraldus... 2000: 17).

Antud peatükis tutvustati käibemaksu, mis on võrdlemisi uus maks ja mida kasutatakse üha enam riigikassasse tulu teenimise eesmärgil. Seejärel selgitati, kuidas tarbijate käitumismustrit on võimalik muuta maksuvabastuste abil ja mille tarbeks kogutud tulu hiljem kasutatakse. Samuti toodi esile mõningad käibemaksu kehtestamisega seotud probleemid, millele proovivad riigid üheskoos lahendust leida. Järgnevas peatükis käsitletakse Euroopa Liidu maksupoliitika suundi ja probleemide lahendusteid.

1.2 Euroopa Liidu poliitika käibemaksu harmoneerimisel

Euroopa Liidu üks aluspõhimõtteid on kaupade ja teenuste vaba liikumine. Selle tagamiseks on vaja efektiivset üle-euroopalist maksusüsteemi. Riikide maksukorraldus ei avalda mõju ainult riigisiselt, vaid ka naaberriikides ja seetõttu on oluline, et Euroopa Liidu liikmed teeksid maksukorralduses koostööd. Ühtse turu eesmärgil jälgitakse, et liikmesriikide maksupoliitikad ei takistaks kaupade, teenuste ja kapitali vaba liikumist. Euroopa Liidu eesmärk pole harmoneerida riiklikke maksumäärasid, vaid jälgida, et need oleks kooskõlas Euroopa Ühenduse asutamislepingu eesmärkidega. Seni on maksude ühtlustamise areng olnud aeglane, kuna Euroopa Ühenduse asutamislepingu kohaselt võib otsuseid vastu võtta vaid ühehäälselt. (Maksukorraldus... 2000: 4-5)

Euroopa riigid võib näitlikult jagada kolme gruppi. Esiteks on riigid, nii Ida- kui ka Lõuna-Euroopas, kus on madal maksukoormus. Paljud neist riikidest ühinesid EL-ga 2004 aastal. Nad on kujundanud oma maksusüsteemi vastavalt EL-ga ühinemise tingimustega. Teiseks on Kesk-Euroopa riigid, kus on maksutulu rohkem kui 38% SKP-st. Kolmandasse gruppi kuuluvad Põhja-Euroopa riigid, kus on kõige suurem maksukoormus Euroopas. Kui neid gruppe omavahel võrrelda, siis selgub, et Ida-Euroopa saab suurema osa maksutulu tarbimismaksudest; Põhja- ja Kesk-Euroopa riigid aga töötajomaksudest. 2000 ja 2008. aasta vahel Ida- ja Põhja-Euroopa riigid muutsid maksustruktuuri rohkem tarbimismaksude suunas. 2005. aastal trend muutus ning liiguti vastupidises suunas, et majanduskriisi ajal tarbimist soodustada (Zipfel, Heinrichs 2012: 5).

Aastal 1957, mil Euroopa Majandusühendus loodi, kasutasid kuus algupärast liidu riiki erinevaid kaudseid makse. Enamik neist olid *cascade* – mitmeastmelised maksud, mille käigus maksustati toodangu väärtust igas tootmisprotsessis, mistõttu oli võimatu kindlaks määrata reaalne maksusumma lõpphinnas. Selle maksuga kaasnes oli alati oht, et riigid hindaksid tahtlikult või kogemata üle ekspordi subsideerimisel tagastatavat maksu. Liikmesriigid soovisid rajada tõhusa ja ühtse turu Euroopa ning selleks oli vajalik kehtestada läbipaistev tarbimismaks, mis tagaks täpse maksusumma ekspordi hetkeks. Käibemaks kehtestati esimese ja teise käibemaksudirektiiviga kehtestati Euroopa Majandusühenduses 1970. aastal. Sellest hetkest alates oli kõikidel liikmesriikidel kohustus kasutada käibemaksu. (What is VAT? 2016)

Euroopa Liidu institutsioonid ei kogu makse, kuid iga liikmesriigi kohustus on kehtestada selline käibemaks, mis sobitub EL käibemaksureeglitega. Selle eesmärk on tagada lihtne, neutraalne ja toimiv käibemaksusüsteem (Komisjoni teatis ... 2016: 11). Enamik liikmetel oli käibemaks kehtestatud juba enne EL-ga liitumist, kuid mõned riigid, nagu näiteks Hispaania, pidid vastu võtma uue maksukorralduse. Aastal 1977. võttis Euroopa Ühenduste Nõukogu vastu kuuenda käibemaksudirektiivi, et ühtlustada liidusisene käibemaks ja kehtestada ühtne maksubaas. Lisaks õigusnormi kogumile annab direktiiv raamistiku edasisele tegevuskavale (Maksukorraldus ... 2000: 11).

2006. aastal parandati kuuenda direktiivi sõnastust. Kuuenda direktiivi ülesanded on (Nõukogu Direktiiv 2006):

- ühtlustada käibemaksuseaduse sisu;
- ühtlustada käibedeklaratsiooni sisu;
- kehtestada määrad raamatupidamises, andes ühtne juriidiline arvepidamisraamistik;
- kujundada üksikasjalik arvete ja kviitungite kirjeldused ning kujundada liikmesriikides ühtne arvepidamise raamistik.

Käibemaksudirektiivi kohaselt on liikmesriikidel valida õigus käibemaksu määrade arv ja suurus, kuid on kaks reeglit: esiteks, standardmäär kehtib kõigile teenustele-toodetele ning ei tohi olla väiksem kui 15% (maksimaalset määra pole); teiseks, EL riik võib kehtestada kuni kaks alandatud määra neile toodetele-teenustele, mis on üles loetletud käibemaksudirektiivis ja määr ei tohi olla väiksem kui 5% (Nõukogu Direktiiv 2006: 8.2). Isegi kui kaup või teenus ei ole direktiivi nimekirjas, võib liikmesriik seda maksustada alandatud määraga, kui sellele oli alandus tehtud enne 1.jaanuarit 1991 ja määr on vähemalt 12% (nn „parkimismäär“) (Müllerbacher *et al.* 2012: 24). Määra suuruse leidmisel tuleb arvestada asjaoluga, et kõrgem määr tõstab toodete ja teenuste hindu, mistõttu määra suurenemisel inimesed tarbivad vähem. Alm ja El-Ganainy (2012: 24) arvutuste kohaselt, üks protsent käibemaksu määra tõusu põhjustab ühe protsendi tarbimise kogusumma (*per capita*) languse. See tulemus on püsiv erinevate ajaperioodide ja muutujate korral.

Riikidevahelised käibemaksu määra erinevused ei mõjuta suurel määral tarbimisharjumusi, kuigi neil võib olla mõju üksikutele toodetele, teenustele ja piiriäärsetele elanikele. Alates 1993. aastast on püsinud käibemaksu määrade erinevus EL riikides 10% vahemikus, mis näitab, et ei ole suundumust määra ühtlustumisele (Journard 2001: 19). Maksusoodustused ei ole EL riikides homogeenised – mõned tooted või teenused varieeruvad 0% ja 27% määra vahel. Nende hulgas on näiteks turismitööstus, kus hinnakonkurents on oluline. Mõned EL riigid võivad hoida kaudsed maksud madalal, et meelitada tarbijaid teistest riikidest, selleks et suurendada oma maksutulud nende arvelt (*Ibid.*: 21).

Alandatud määrade kasutamine ja erandid maksustamisel kitsendavad käibemaksu baasi paljudes liikmesriikides ning käibemaksu tulu on seeläbi allpool seda taset, mis see teoreetiliselt võiks olla, kui kõiki tooteid ja teenuseid maksustataks standardmääraga. Alandatud määra kasutamise piiramine aitab ära hoida turumoondusi, alandada täitmise kulu ja suurendada maksutulu. Lisakasum võimaldab valitsusel alandada käibemaksu standardmäära ja muid makse, nagu näiteks tulumaksu. Samuti aitab see kaasa eelarve tugevdamisele. Liikmesriigid peaksid maksubaasi laiendama, kui käibemaksu kasum maksutulul on märgatavalt allpool Euroopa Liidu keskmist (Tax Reforms... 2015: 36).

Kuid enne maksubaasi laiendamist tuleb kindlaks teha, et madal tulu on seotud käibemaksupoliitikaga, mitte maksupettustega. Seda saab teha järgnevalt (*Ibid.*: 36):

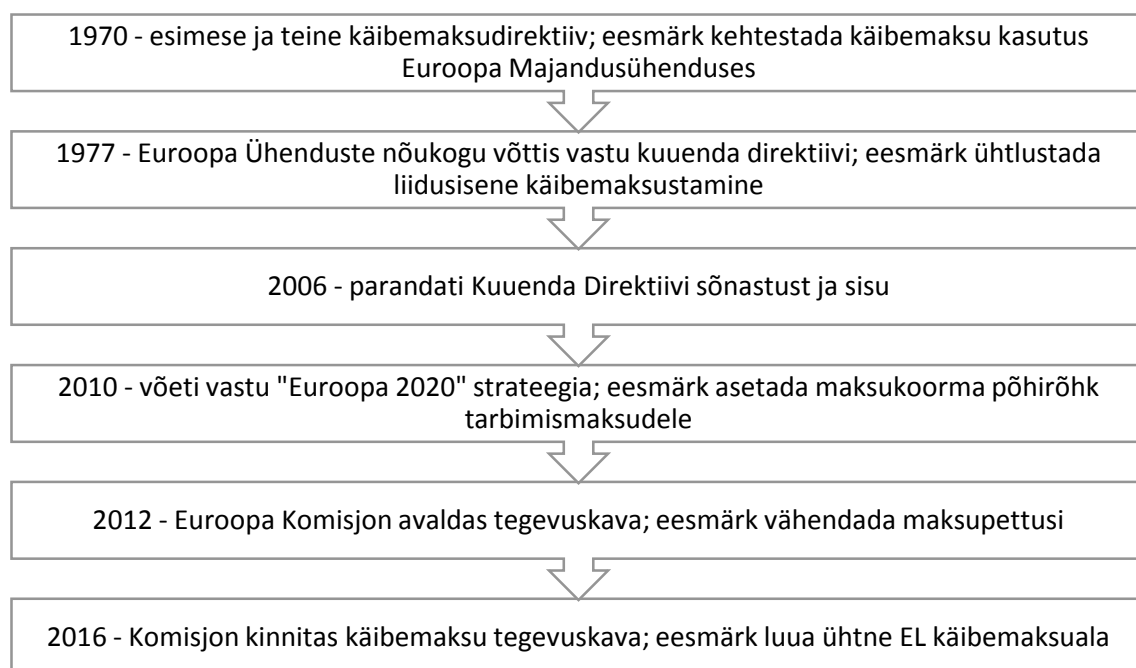
- 1) Esimene samm on uurida käibemaksu-kasumi suhet. Kuigi tegemist on olulise piiranguga (näiteks riikide lõplik tarbimine rahvamajanduse arvepidamises sõltub maksubaasist, maksupettustest, majandustsüklidest), annab see arv esimese hoiatuse.
- 2) Teine samm hõlmab kahte näitajat, mis aitavad kindlaks teha, kas saamata jäänud tulu võib tuleneda liigsete maksuerandite, vähendatud määrade kasutamisest ja/või halvast maksukohustuste täitmisest. Näitajad on:
 - a) Keskmise leibkonna käibemaksu-määra suhe tavakäibemaksu-määrale. See mõõdab, kuidas keskmise majapidamise makstud üldine käibemaksu-määr on võrreldav tavalise standardmääraga. Madal suhe näitab poliitilise strateegia lõhet, mis on loodud liigsete erandite ja vähendatud määradega.
 - b) Käibemaksu alalaekumise vahe. See mõõdab maksunormide mittevastavust ja maksuameti maksude kogumise ebaedu. Suur väärtus näitab kõrget maksudest kõrvalehoidumise taset.

Euroopa Komisjon üritab suunata EL riike oma maksustruktuuri muutma. 2010. aasta märtsis võeti vastu „Euroopa 2020“ strateegia targema, jätkusuutlikuma kasvu poole. Üks eesmärkidest on ka maksukoorma põhiohk asetada kinnisvara, keskkonna- ja tarbimismaksudele. Seda eesmärki jälgides on peaaegu kõik liikmesriigid tõstnud nii käibe- ja/või aktsiisimakse, sealjuures alandanud tulumakse. Aastal 2013 toimus nii 16 EL riiki, sealhulgas ka Eesti (Garier *et al.* 2014: 3, 7-8).

Euroopa Liidu hiljutine harmoneerimise etapp on 2016. aasta aprillis kinnitatud käibemaksu tegevuskava. See sätestab kiireloomulisi meetmeid, et vähendada

käibemaksu alalaekumist ja kohandada käibemaksusüsteem digitaalse majanduse ning väikese ja keskmise suurusega ettevõtete vajadusi. Samuti annab see selge suuna Euroopa jõulise ja ühtse käibemaksusüsteemi saavutamisele, pakkudes riikidele võimalusi moderniseeritud poliitika saavutamiseks. Eriti puudutab see tegevuskava piiriüleseid tarneid. Tegevuskava jaguneb nelja suuremasse peatükki: hiljutised ja käimasolevad poliitilised algatused; kiireloomulised meetmed, et lahendada käibemaksuauk; liikumine ühtse ja jõulise Euroopa Liidu käibemaksu ala suunas; liikumine moderniseeritud käibemaksumäärade poliitika suunas. (Komisjoni teatis ... 2016: 3)

Allpool toodud joonisel 5 on kujutatud kokkuvõtvalt peamised etapid Euroopa Liidu harmoneeritud käibemaksuala suunas.



Joonis 5. Euroopa Liidu etapid käibemaksu harmoneerimise suunas (autori koostatud).

Käesoleval ajal kasutusel olev käibemaksusüsteem, mis pidi algselt olema ajutine, jagab iga piiriülese tehingu maksuvabaks piiriüleseks tarneks ning maksustatavaks piiriüleseks omandamiseks. 1993. aastal kehtestatud süsteem põhjustab piiriüleseid pettusi, kuna see on sarnane kontrollita tollisüsteemile. Käibemaksu tegevuskavas pakub Komisjon välja ekstreemse lahenduse – luua ühtsele Euroopa Liidu turule ühtne käibemaksu ala. Selleks kavatab Komisjon esitada seadusandliku ettepaneku, mis paneks paika lõpliku

käibemaksusüsteemi. See tähendab, et maksustamise eeskirju, mille kohaselt kauba tarnija kogub käibemaksu oma klientidelt, laiendatakse piiriülestele tehingutele. See muutus ainuüksi peaks aitama vähendada piiriüleseid käibemaksupettusi 40 miljardit eurot aastas. Ühtne käibemaksuala tagaks ausama turu, aitaks kaasa töökohtade tekkele ning toetaks investeringuid ja konkurentsi (Komisjoni teatis... 2016: 4).

Kuna sellise suure muutuse ettevalmistamine ja vastuvõtmine võtab aega, kavatseb Komisjon paralleelselt jätkata teiste käimasolevate poliitiliste algatustega, mis on (*Ibid.*: 5): kiirreageerimismehhanism ootamatu ja suuremahulise maksupettuse peatamiseks; sihtkohas uute käibe tekkimise koha eeskirjade rakendamine ühtse kontaktpunkti abil; uus ja läbipaistev süsteem ELi käibemaksusüsteemi juhtimiseks.

Muuhulgas pakub tegevuskava lahenduse e-kaubandust tõkestavate käibemaksuprobleemidele (vt lk 16). Praegune käibemaksusüsteem on keeruline ja kulukas nii liikmesriikidele kui ka ettevõtetele. See seab kolmandate riikide tarnijad eelisolukorda, kuna nad võivad EL tarbijatele tarnida kaupu käibemaksuvabalt. Selliselt imporditi 2015. aastal 150 miljonit kaubasaadetist, hinnanguline kahju on 3 miljardit eurot. Taoline kolmandate riikide tarnijate väikesaadetiste importimisel kasutusel olnud maksuerand soovitakse eemaldada. Selleks kehtestatakse ühine käibemaksukünnis, mis aitaks ka väikeseid e-kaubandusega alustavaid idufirmasid. (Komisjoni teatis... 2016: 6)

Määrasid käsitlevaid direktiivid vajavad ajakohastamist. Need koostati peaaegu nelikümmend aastat tagasi ning neid ei ole kohaldatud ei majanduslike ega tehnoloogiliste arengutega. Näiteks on käibemaksu direktiivi kohaselt lubatud müüa alandatud määraga paberandjal raamatuid ja ajalehti, kuid mitte elektroonilisel kujul. Uute valdkondade hõlmamine on aeglane ja keerukas protsess, kuna kõik otsused tuleb vastu võtta ühehäälselt. Pika menetlusaja tõttu rikutakse sageli eeskirju. Komisjon on senini algatanud üle 40 menetluse rohkem kui kahe kolmandiku liikmesriikide suhtes. Sellest tulenevalt kaalutakse määrade sätestamise õiguse anda üle liikmesriikidele. See võib aga vähendada käibemaksutulu, kuna liikmesriigid kitsendaksid maksustamisbaasi ja mõningaid sektoreid koheldakse soosivamalt. See läheks vastuollu ELi majanduspoliitiliste soovitustega. (*Ibid.*: 12)

Eelpoolöeldust saab selgeks, et Euroopa Liit on praktiliselt asutamisaastatest saati teinud palju selleks, et ühtlustada käibemaksumäärasid. Peamiselt soovitatakse suurendada tarbimismakse, vähendada madaldatud käibemaksumääraga toodete hulka, langetada tööjõumakse. Tulevikus soovitakse erisused kõrvaldada ning saavutada ühtne käibemaksuala Euroopa Liidus. Samas võetakse EL loomulikult ette vajalikke samme ühise käibemaksusüsteemi täiustamisel. Positiivse näitena võib tuua standardse käibemaksudeklaratsiooni, mille eesmärk on vähendada bürokraatiat ettevõtjate jaoks, muuta maksueeskirjade täitmine lihtsamaks ja maksustamine Euroopa Liidus tõhusamaks.

2 KÄIBEMAKSU ARENGUD EUROOPA LIIDU RIIKIDES

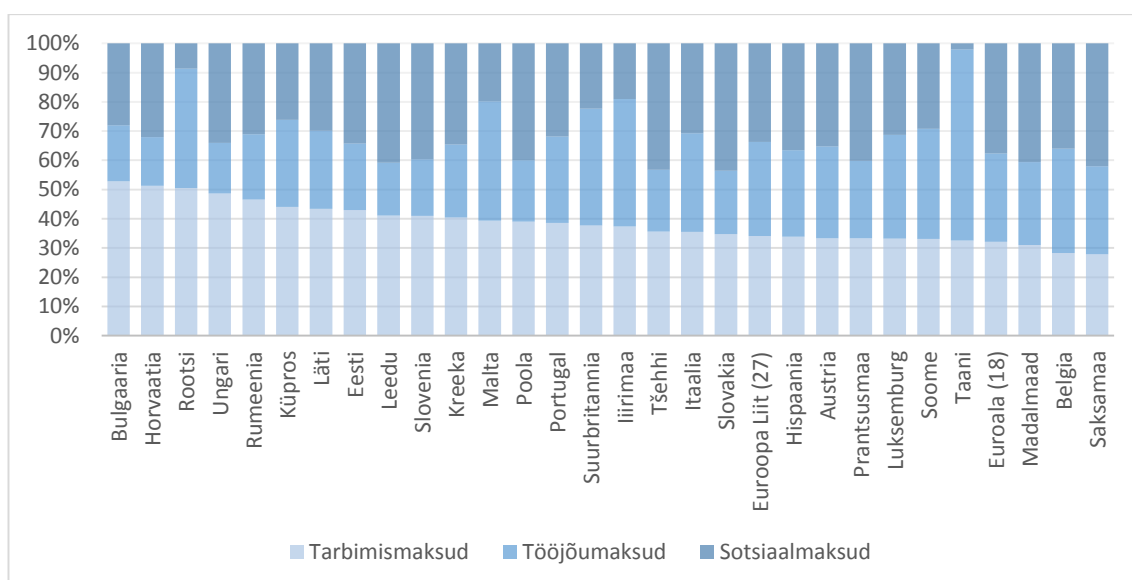
2.1 Käibemaksu üldised trendid Euroopa Liidus

Käesoleva peatüki empiirilises analüüsis antakse põhjalik ülevaade käibemaksu kasutamisest Euroopa Liidus, samuti uuritakse käibemaksu trende. Esmalt vaadeldakse käibemaksu ja üldiselt maksustruktuuri kujunemist 20 aasta jooksul (1995-2014). Sellega luuakse parem arusaam tarbimismaksude (eelkõige käibemaksu) kasutamisest ja nende kasvavast tähtsusest. Sellesse ajavahemikku jääb Euroopa Liidu laienemine, endiste Nõukogude Liidu riikide majanduslik tugevnemine, maksustruktuuri muutused ning majanduskriis.

Valimiks on Euroopa Liidu 28 liikmesriiki. Vanadeks liikmesriikideks nimetatakse neid, mis liitusid kuni 1995. aastani. Vanad liikmesriigid on: Austria, Belgia, Hispaania, Itaalia, Iirimaa, Kreeka, Luksemburg, Madalmaad, Portugal, Prantsusmaa, Rootsi, Saksamaa, Soome, Suurbritannia, Taani. Uute liikmesriikide alla kuuluvad riigid, mis on liitunud alates aastast 2004: Eesti, Läti, Leedu, Poola, Sloveenia, Slovakkia, Tšehhi, Ungari, Malta, Küpros, Bulgaaria, Rumeenia ja Horvaatia. Horvaatia kohta puuduvad *Eurostatis* andmed kuni 2001. aastani, seetõttu ei ole ka arvutusi Euroopa Liit 28 keskmise kohta. Selle asemel on joonisel 7 ja 9 kasutatud Euroopa Liit 27 keskmist.

Seejärel keskendutakse 2014. aastale, mille kohta on värskemad andmed ja peegeldab kõige paremini tänapäeva olukorda. Peamiseks näitajaks on käibemaksu osakaal kogumaksutuluses. Leitakse seoseid valitud näitajatega: SKP, standardmäär, alandatud määraga kategooriate arv, käibemaksuauk. Käibemaksuaugu andmed aasta 2014 kohta puuduvad, sest tulenevalt maksuaugu arvutamise meetodikast ning sellest vajalikest algandmetest, valmib see aasta lõpus. Antud töös kasutatakse 2013. aasta andmeid, kuna erinevate aastate vaatlusel jõudis autor järeldusele, et lühiajaliselt ei muutu näitaja märkimisväärselt ning see ei tohiks mõjutada lõpptulemust.

Aja jooksul riigid maksustavad üha enam üldist tarbimist. Alates 1965.aastast on käibemaksu osakaal SKP-s rohkem kui kahekordistunud. Tarbimismaksud moodustavad ühe kolmandiku kuni poole Euroopa Liidu liikmesriikide riigitulust (vt joonis 6). Sellegipoolest on riikide vahel suured erinevused. Üldiselt uute liikmesriike maksutulust on suurem osakaal tarbimismaksudel. Silma paistavad Bulgaaria ja Horvaatia, kus tarbimismaksud moodustavad poole kogumaksutulust. Käibemaks moodustab tüüpiliselt 50-65% tarbimismaksudest (Tax reforms ... 2015: 35). Eestis moodustasid 2014. aastal 62%. Viimaste aastate jooksul on liikmesriigid suurendanud oma maksutulu. Nii otseste, kaudsete kui ka sotsiaalkindlustusmaksude osakaalu sisemajanduslikus koguproduktis (vt joonis 7).



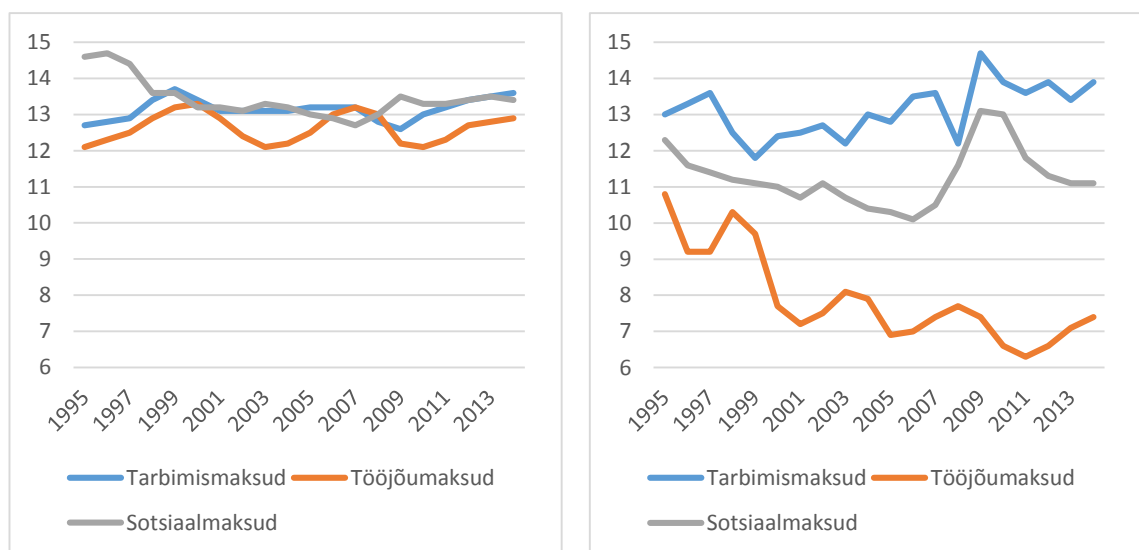
Joonis 6. Maksude osakaalude jaotus Euroopa Liidu riikides aastal 2014, (%) (autori koostatud Eurostat [gov_10a_taxag] andmete põhjal).

Joonisel 6 selgub, et kahekümmes riigis moodustavad tarbimismaksud rohkem kui kolmandiku kogu maksutulust. Eestis moodustab 42,9% tarbimismaksud, 22,8% tööjõumaksud ja 34,3% sotsiaalmaksud. Heaoluriigis Rootsis on võrdlemisi suured tarbimis- ja tööjõumaksud ning sotsiaalmaksud moodustavad vaid 8,6%. Samuti Taanis on sotsiaalmaksude osakaal väike (2,1%). Kui Rootsi välja arvata, siis enamik vanadel Euroopa Liidu liikmetel on madal tarbimismaksude osakaal. Euroopa Liidu keskmisest (33,9%) madalamad tarbimismaksude osakaalud on Hispaanias, Austrias, Prantsusmaal, Luksemburgis, Soomes, Taanis, Madalmaades, Belgias ja Saksamaal. Huvitaval kombel

on Taanis üks madalamaid tarbimismaksude osakaale, kuigi seal on kõrge käibemaksumäär (25%) ja pole ühtegi alandatud määraga toodet.

Joonisel 7 on näidatud tarbimismaksude, tööjõumaksude ja sotsiaalmaksude osakaalu SKP-s Eestis ja Euroopa Liidus keskmiselt. Kahe joonise erinevuste paremaks välja toomiseks on need kõrvutatud ning skaalad ühtlustatud.

Euroopa Liidu keskmist maksustruktuuri vaadeldes on näha, et nii tarbimis-, tööjõu- kui ka sotsiaalmaksud moodustavad üsna võrdse osakaalu SKP-s ning nende tähtsused kõiguvad ühe kuni kahe protsendipunkti piires. Enne 2000. aastat olid sotsiaalmaksud kõrgemad ning tarbimis- ja tööjõumaksud madalamad, kuid uuel aastatuhandel need ühtlustusid. Sellest alates hakkasid tööjõumaksud uuesti langema ja saavutasid madalpunkti 2003. aastal. Alates 2004. aastast tõusid tööjõumaksud taas, kuna uutes liikmesriikides suurendati maksukoormust. Seoses Euroopa Liiduga liitumisega eelarvekulutused suurenesid, sest oli vaja täita ettenähtud regulatsioone (Taxation trends... 2009: 5).

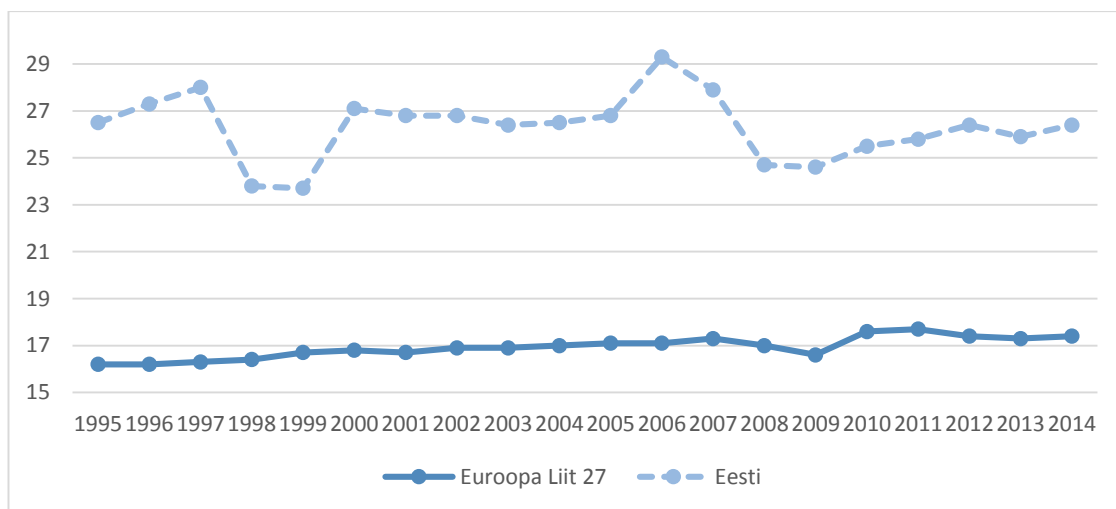


Joonis 7-8. Euroopa Liidu 27 (vasakul) ja Eesti (paremal) maksukoormus aastatel 1995-2014 (%) (autori koostatud Eurostat [gov_10a_taxag] andmete põhjal).

Eestis on maksude vahekorrad märksa enam muutlikud (vt joonis 8). Kõige suurem osakaal on tarbimismaksudel, ületades sotsiaalmakse 1-3% võrra ning tööjõumakse alates 2009. aastast rohkem kui kahe korra. Sotsiaalmaksud on tarbimismaksudele sarnase trendiga, kuid tööjõumaksud liiguvad negatiivses suunas. 20 aasta jooksul on

proportsioonide erinevused ainult suurenenud. Majanduskriisi ajal lange tarbimismaksude osakaal järsult, kuna inimesed hakkasid rohkem säästma ja vähem tarbima. See tingis maksude tõusu (käibemaks 18%-lt 20%-le kui ka aktsiiside tõus), mis tõstis tarbimismaksude osakaalu aastal 2009 rekordtasemele – 14,7% SKP-st. Samal ajal Euroopa Liidu keskmine langes rekordmadalale – 12,6% SKP-st.

Nii joonisel 8 kui ka 9 nähtub, et Eestis on olnud kaks suuremat tarbimismaksude langusperioodi – 1997-1998 ja 2007-2008. Majandusruum muutub pidevalt, seetõttu nende languste põhjused on üpris erinevad. 1997 alanud kriisi peamine põhjus oli rubla vahetuskursi nõrgenemine. See vähendas tarbijate ostujõudu Venemaal ja seeläbi kadus paljude Eesti ettevõtete jaoks sealne turg. Valmistoidukaupade eksport vähenes 44%. Kriisi pikkus oli Eestis kusagil poolteist aastat. Kriisist väljatulekut mõjutas nõudluse kasv Euroopas. Samuti nagu 1997. aastale eelnes kiire majanduskasv (SKP reaalkasv ligi 11%), nii ka lõppenud kümnendi keskel kasvas majandus kiiresti. Hiljutine majandussurutis oli tingitud kinnisvarasektori ja ehitusturu kiirest kasvust ning seda tänu laenuraha odavusele. (Rei 2009: 7)

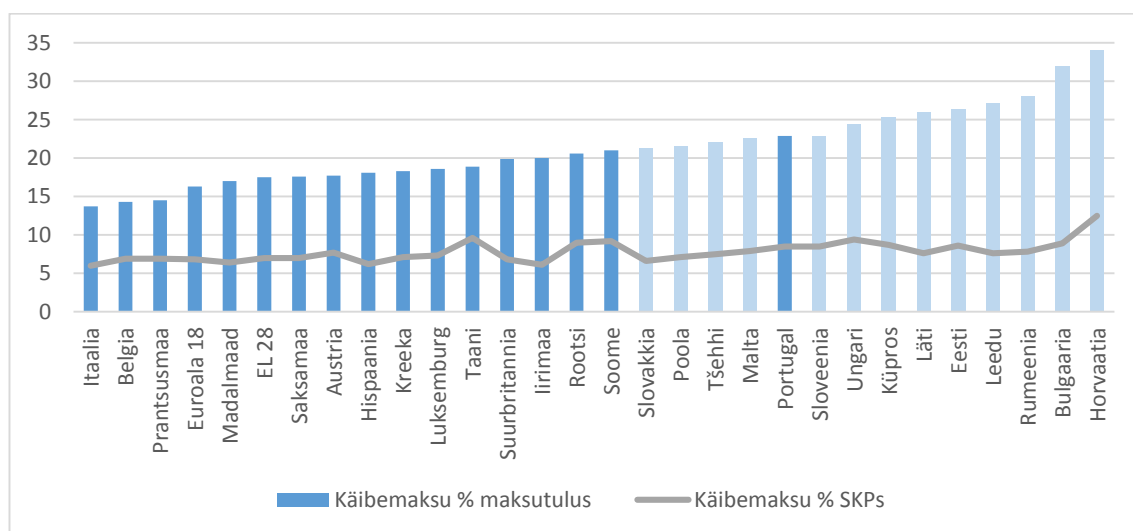


Joonis 9. Käibemaksu osakaal kogumaksutulust aastatel 1995-2014 Eestis ja Euroopa Liidus keskmiselt (%) (autori koostatud Eurostat [gov_10a_taxag] andmete põhjal).

Nagu ka joonisel 7 ilmnes, et Euroopa Liidus keskmiselt on maksude vahekorrad püsinud üsna võrdsed ja stabiilsed, siis ka joonisel 9 on märgata käibemaksu stabiilset osakaalu maksukoormuses. Näitaja tõuseb igal aastal vähem kui pool protsendipunkti. Vaid 2009-2010 aastal tõuseb ühe protsendi. Seda majanduskriisi ajal tehtud maksureformide tõttu.

Maksureformide tulemusi on näha joonisel 11 – kahekümne ühes liikmesriigis tõsteti käibemaksu vähemal või suuremal määral. Pärast 2010. aastat käibemaksu osakaal kogumaksutulust stabiliseerub taas, püüdes peaaegu muutumatuna järgneval neljal aastal.

Joonisel 10 nähtub, et kuigi käibemaksu osakaal maksutulust erineb riigiti suuresti, siis käibemaksu osakaal SKP-s kõigub 5-10% vahel. Belgias, kus on käibemaksu osakaal maksutulust veidi üle 14%, moodustab käibemaks umbes 7% SKP-st. Samas Rumeenias, kus on käibemaksu osakaal maksutulust lausa 28% ehk kaks korda rohkem, moodustab käibemaks sarnaselt Belgiale umbes 7% SKP-st. Selgelt eristuvad vanad ja uued liikmesriigid – vanades on käibemaksu osakaal maksutulust 13,7-21% ja uutes 21,3-34%. Erandiks on Portugal, kus on osakaal 22,9%, edendades nelja uut liikmesriiki. Kõige madalamad osakaalud on Kesk-Euroopas, Euroopa Liidu keskmise ümber jäävad Skandinaavia riigid ning etteotsa endised Nõukogude Liidu riigid.

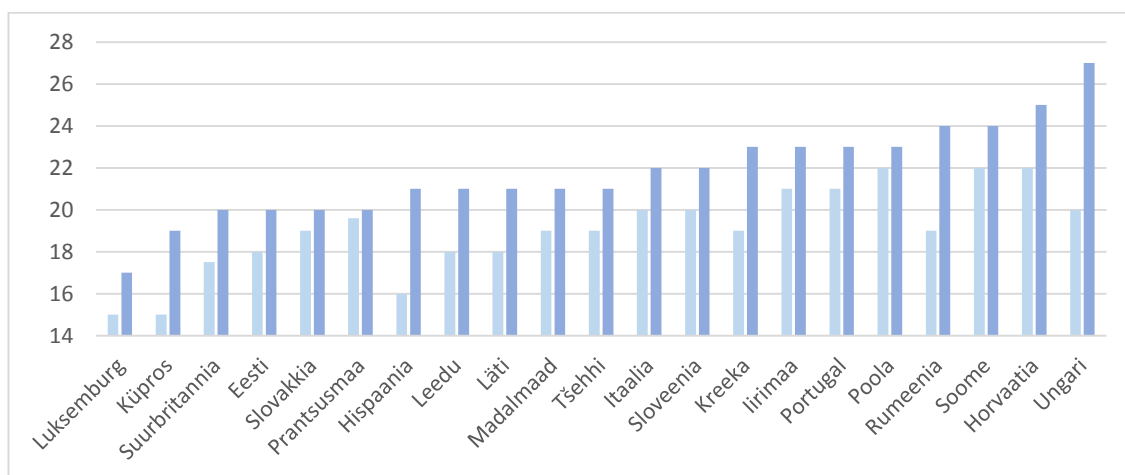


Joonis 10. Euroopa Liidu riikide käibemaksu osakaal maksutulust ja SKP-s aastal 2014 (%). (Heledamalt on uued ja tumedamalt vanad liikmesriigid) (autori koostatud Eurostat [gov_10a_taxag] andmete põhjal).

Itaalias moodustab käibemaks kogumaksutulust 13,7% ja SKP-s 6%, mis on mõlemad Euroopa Liidu madalamaid näitajad. Horvaatias on mõlemad näitajad Euroopa Liidu kõrgeimad – käibemaks moodustab kogumaksutulust 34% ja SKP-s 12,5%, seega umbes kaks korda rohkem kui Itaalias. Balti riigid teenivad üsna suurt tulu käibemaksust – neid edendavad vaid Rumeenia, Bulgaaria ja Horvaatia. Vaadeldes käibemaksu osakaalu

maksutulud, oli Eesti 2014. aastal viiendal kohal EL riikide hulgas. Neli riiki on käibemaksu osakaalu poolest alla Euroopa Liidu keskmise (17,5%).

Pärast majanduskriisi algust tõusis käibemaksu standardmäär 21 liikmesriigis (vt joonis 11). Ülejäänud seitsmes jäi samale tasemele. Kõige suurem tõus toimus Ungaris, kus kaheksa viimase aasta jooksul on standardmäär kerkinud 20%-lt 27%-le. Samuti toimus suur tõus Rumeenias ja Hispaanias, kus määrad tõusid 5% ning Kreekas 4%. Kreeka juhtum on eriline, kuna sealset majandust mõjutas kriis tugevalt ja oli tarvis teha ulatuslikke sotsiaaltoetuste ja maksureforme. Prantsusmaal tõusis standardmäär kõige vähem – vaid 0,4%. Kui Lätis ja Leedus tõusis 18%-lt 21%-le, siis Eestis tõusis 18%-lt 20%-le. Luksemburgis ja Küprosel, kus aastal 2007 olid veel kasutusel Euroopa Liidu kehtestatud miinimum käibemaksu standardmäär (15%), siis 2015. aastaks oli see tõusnud Luksemburgis kaks protsenti ja Küprosel neli. Vaadeldava 21 riigi keskmine standardmäära tõus oli 2,7 protsendipunkti.

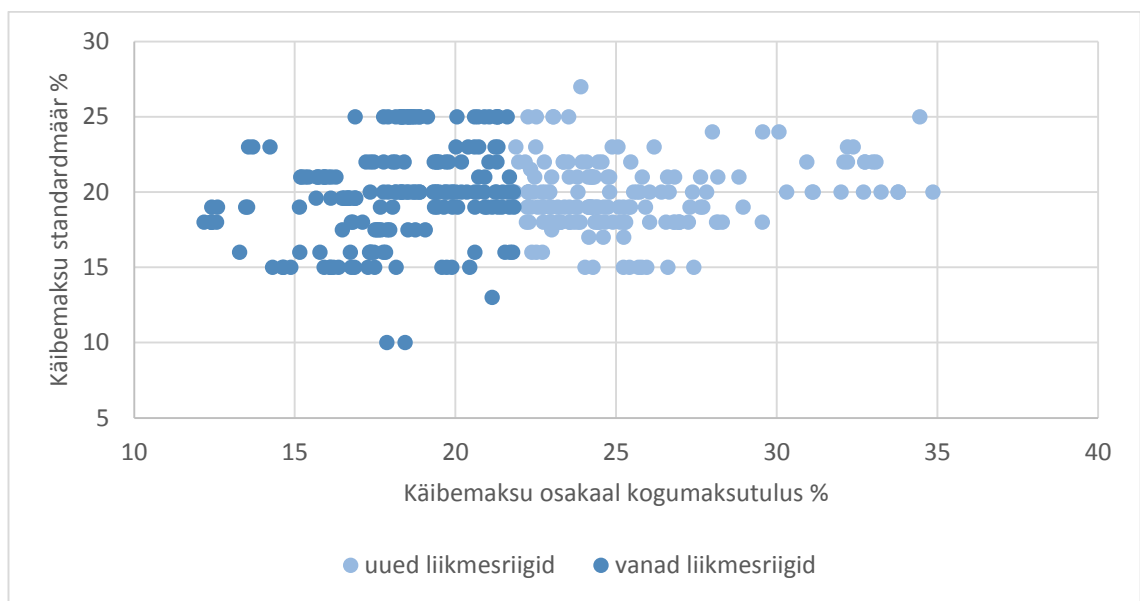


Joonis 11. Euroopa Liidu riikide käibemaksumäärad aastatel 2007 (vasakpoolne tulp) ja 2015 (parempoolne tulp) (%).

Allikas: (VAT Rates Applied... 2015: 4); autori koostatud.

Majanduskriisi ajal muudeti paljudes riikides maksupoliitikat, et vähendada võlga ja eelarve defitsiiti. Peamiselt rõhuti tarbimismaksude tõstmisele, et koguda raha eelarvesse. Samuti tõusis sotsiaalmaksude osakaal SKP-s (joonis 7). Tasakaalustamiseks alandati tööjõumakse, et vähendada töötuse määra, mis tõusis pärast majanduskriisi algust.

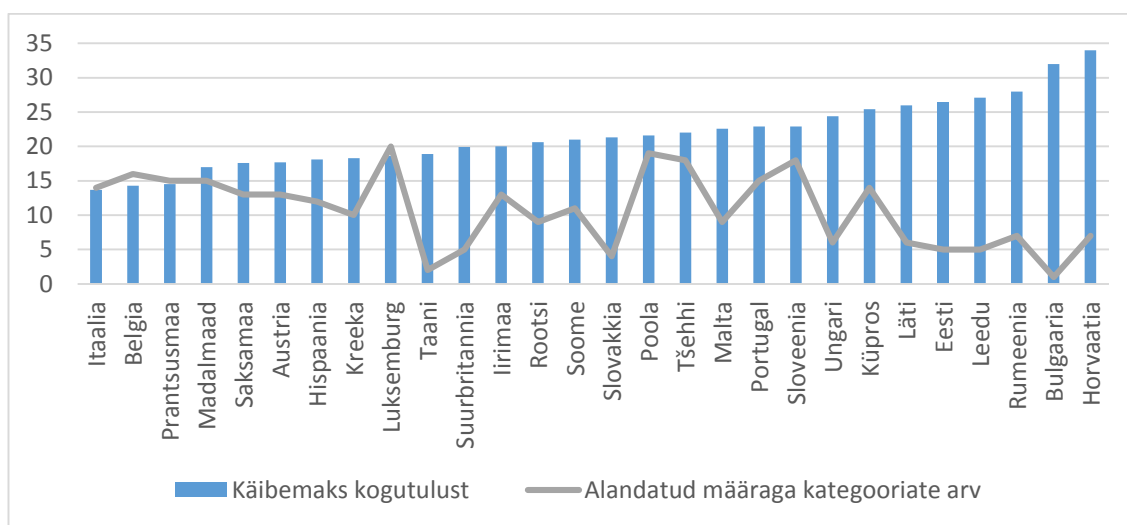
Jooniselt 12 on kujutatud korrelatsiooniväli käibemaksu standardmäära ja käibemaksu osakaaluga kogumaksutuluses 12 aasta jooksul. Sellelt on näha, et käibemaksu standardmäära suurus ei määra käibemaksu osakaalu suurust kogumaksutuluses. Standardmäär kõigub 15% ja 25% vahel kõigis liikmesriikides olenemata kui suure kaaluga käibemaks maksusüsteemis on. Seega tõenäoliselt ei saa väita, et uute liikmesriikide kõrge käibemaksu osakaal kogumaksutuluses on tigitud suurest standardmäärast ega ei saa teha järeldusi maksustruktuuri kohta standardmäära suuruse alusel. Värvieristuse põhjal võib väita, et käibemaksu osakaal kogumaksutuluses on olnud alates 2000. aastast uutes liikmesriikides kõrgem kui vanades.



Joonis 12. Käibemaksu standardmäär vs käibemaksu osakaal kogumaksutuluses Euroopa Liidu liikmesriikides 2000-2012 (Laido 2016: 49).

Nagu eelnevalt mainitud, võib Euroopa Liidu riik kehtestada 1-2 alandatud määra neile toodetele-teenustele, mis on üles loetletud käibemaksu direktiivis ja määr ei tohi olla väiksem kui 5%. Jooniselt 13 on märgata, et üldiselt riikides, kus on suurem käibemaksu osa kogumaksutuluses, on vähem alandatud määraga tooted. On ka mõningased erandid. Näiteks Taani, kus on Euroopa üks kõrgemaid käibemaksumäärasid (25%) ja alandatud määraga kategooriaid vaid kaks, on sealne käibemaksu osakaal pigem väike (18,9%). Poolas, Tšehhis ja Sloveenias on olukord vastupidine – käibemaksu moodustab suure osa kogumaksutulust, kuid alandatud määraga tooteid on üpris palju (vastavalt 19, 18 ja 18). Kõige rohkem alandatud määraga kategooriaid (20) leidub Luksemburgis, kus on

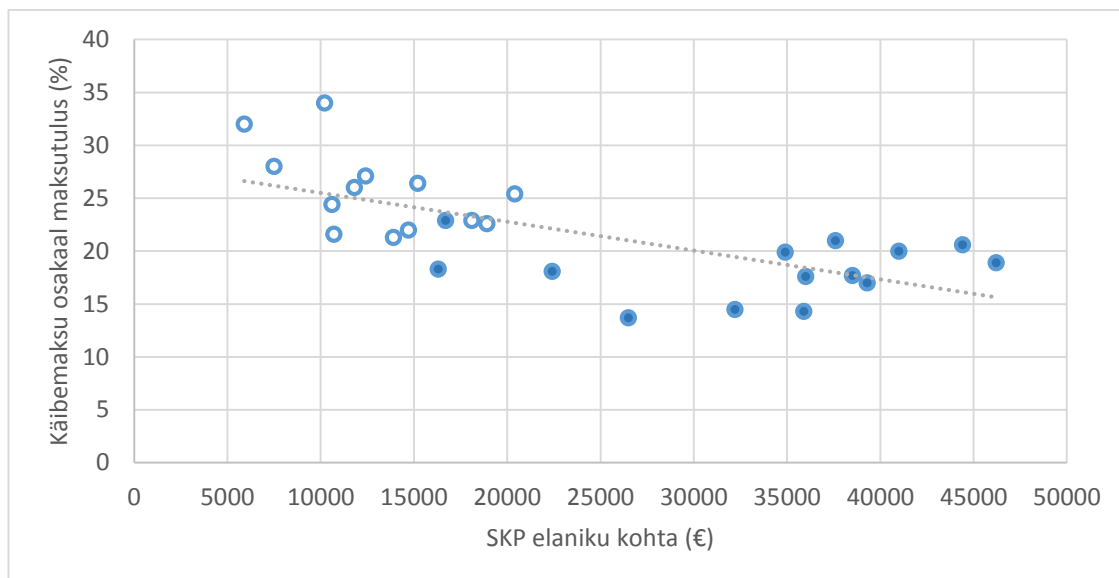
Euroopa kõige madalam standardmäär (17%). Kõige vähem alandatud määraga kategooriaid (1) on Bulgaarias, kus on kõrge käibemaksu osakaal kogumaksutulust. Balti riikides puhul on mõlemad näitajad üsna sarnased – käibemaks kogutulust 26-27% ning alandatud määraga kategooriate arv 5-6. Seda sorti seost mõjutab kindlasti alandatud määraga kategooria olemus. Direktiivis toodud tooted-teenused on erinevate nõudlustega. Näiteks Tšehhis jääb tõenäoliselt palju suuremast osa tulust saamata toidukaupade tõttu, kui et laste turvaistmete pärast (mõlemad on Tšehhis kehtestatud alandatud määraga).



Joonis 13. Käibemaksu osakaal kogumaksutulus (%) ja alandatud käibemaksumääraga kategooriate arvu võrdlus Euroopa Liidu riikide seas, 2014 a.

Allikas: (Eurostat [gov_10a_taxag]; VAT Rates Applied... 2015: 3-4), autori koostatud.

Joonisel 14 on korrelatsiooniväli, mis iseloomustab käibemaksu osakaalu maksutulust ja SKP seoseid. Selgema ülevaate saavutamiseks märgistati vanad EL liikmed seest värviga täidetud ning uued seest tühjade ringidena. On märgata, et need kaks gruppi jagunevad eraldi kolonnis. Uutes liikmesriikides, kus on SKP elaniku kohta alla 20 000€, seal on käibemaksu osakaal maksutulust üle 20%, ulatudes lausa 35%-ni. Vanades liikmesriikides, kus on SKP enamasti üle 20 000€, jääb käibemaksu osakaal alla 21%. Eranditeks on Kreeka ja Portugal, kes olemuslikult on vanad liikmesriigid, kuid paigutuvad uute liikmesriikide hulka.



Joonis 14. Euroopa Liidu riikide käibemaksu osakaal maksutulust (%) ja SKP elaniku kohta (€) korrelatsiooniväli, 2014 a. (Heledamalt on uued ja tumedamalt vanad liikmesriigid). (autori koostatud Eurostat [gov_10a_taxag] ja [tec00001] andmete põhjal)

Jooniselt on eemaldatud Luksemburg, kuna selle SKP on märkimisväärselt kõrge võrreldes teiste Euroopa riikidega – 87 600 € aastal 2014. See näitaja ületab Euroopa Liidu keskmist (30 100 €) peaaegu kolm korda ja liidu vaeseimat riiki Bulgaariat (5900€) peaaegu 15 korda. Luksemburgi suur erinevus teistest liikmesriikidest on osaliselt seletatav asjaoluga, et riigis töötab palju välisriikide elanikke, kes küll panustavad Luksemburgi SKP-sse, kuid keda ei loendata riigi rahvastiku hulka (Müürsepp 2011). Luksemburgile järgneb Taani, kus SKP on umbes kaks korda madalam (46 200 €)

Kokkuvõtteks võib öelda, et uutes liikmesriikides, mis on liitnud EL-ga alates 2004. aastast, on suurem osakaal tarbimismaksudel, sealhulgas käibemaksul. Käibemaks moodustab suurema osa maksutulust (üle 20%), vanades riikides aga jääb mõningate eranditega alla 20%. Samuti leidis kinnitust, et alandatud määraga toodete hulk mõjutab käibemaksu osakaalu kogumaksutulust. Kuid käibemaksu standardmäära alusel ei saa teha järeldusi maksustruktuuri kohta. Nende seoste analüüsi viib autor läbi järgmises peatükis. Seal selgub, kas need seosed on ka statistiliselt olulised ja kuivõrd need mõjutavad käibemaksu osakaalu maksutulust.

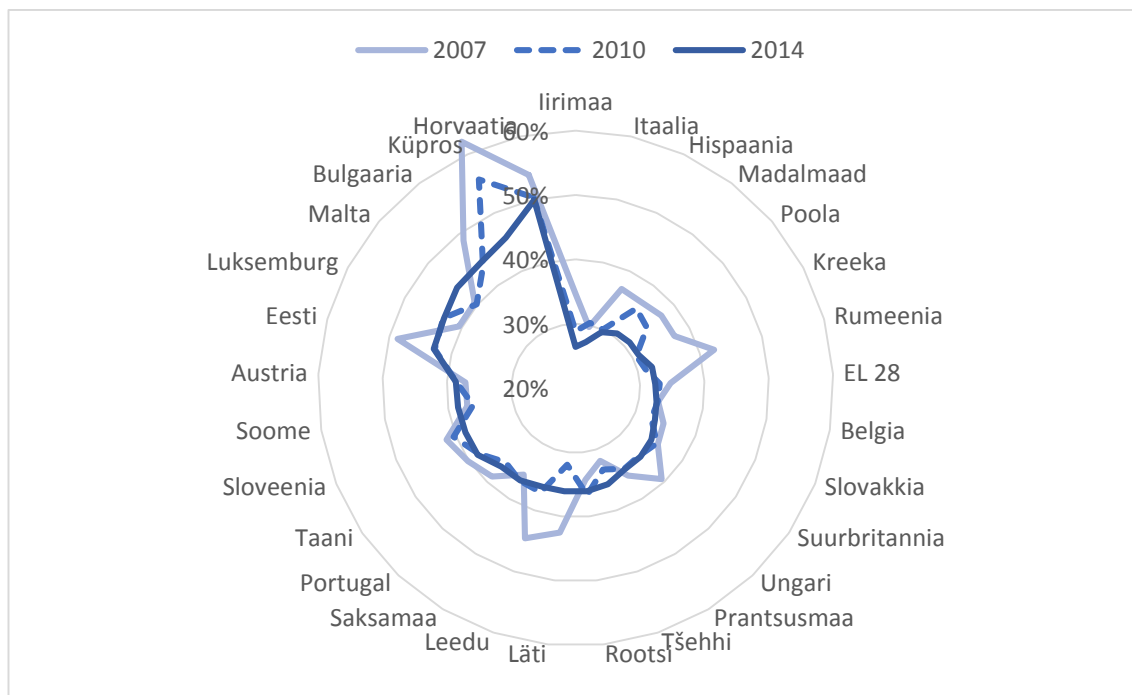
2.2 Käibemaksu erisuste peamised tegurid Euroopa Liidus

Igas riigis sõltub võimalik käibemaksu tulu poliitilistest otsustest, mis tehti käibemaksu baasi loomisel. Kuigi mõned fundamentaalsed omadused (nagu sisendkäibemaksu maha arvestamise meetod, sisehindamise süsteem, sihteesmärgi põhimõte, jt) on ühised erinevate riikide käibemaksus, siis mõned olulised käibemaksu struktuuri omadused (nagu standardmäär, erandid, nullmäära kasutamine) erinevad riigiti. Need mõjutavad maksu kogumise tõhusust ja tulemuslikkust. Albi ja Martinez-Vazquez (2011: 223-224) on esile tõstnud kolm käibemaksu tõhususe hindamise viisi. Kõik kolm meetodid arvutavad efektiivsust – tegelikkuses saadud käibemaksutulu suhe riigi potentsiaalsesse tulusse, mis oleks võimalik saada kohaldades ühtset käibemaksu standardmäära. Meetoditel on erinev maksubaas – SKP, tarbimiskulutused ja eratarbimise kulutused. Käesoleva töö autor kasutab valemit, mis on seoses sisemajandusliku koguproduktiga (valem 1) lähtudes regressioonianalüüsi statistiliste näitajate valikust.

$$(1) \text{ Käibemaksu efektiivsuse määr} = \frac{\text{Käibmaksust saadav tulu}}{\text{Käibemaksu standardmäär} * \text{SKP}}$$

Kui riigid koguksid käibemaksu ühtse maksumäärana, ilma ühegi erandita, täielikus vastavuses, peaks efektiivsuse määr lähenema 100 protsendile (From Stimulus... 2010). Tegelikuses on paljud käibemaksud väga kaugel soovitatavast eesmärgist. Ükski neist eelpool mainitud meetmetest ei jõua lähedale tegelikule maksubaasile, kuna nendes eiratakse alandatud määrasid, nullmäärasid. Arvatavasti on eratarbimise kulutuste määr kõige lähedasem tegelikkusele. Tegelik maksutulu sõltub sellest, kui võrd palju on täidetud potentsiaalset baasi, mis omakorda sõltub kahest omavahel seotud tegurist – maksukuulekuse tasemest (maksumoraal) ja maksuameti tõhususest. (Albi, Martinez-Vazquez 2011: 225)

Enamasti käibemaksu efektiivsuse määr, mis sõltub sisemajanduslikust koguproduktist, kõigub 30-40% vahel. Jooniselt 15 (koostatud lisa 2 põhjal) on märgata kahte asjaolu – esiteks efektiivsus moodustab enamasti vaid kolmandiku sellest, mis see võiks olla ning teiseks efektiivsus langeb aastatega. Mõlema asjaolu põhjenduseks on tõenäoliselt see, et käibemaksu baasi kitsendatakse, kuigi soovituslikult peaks seda laiendama. Baasi kitsendamise käigus võetakse kasutusele rohkem alandatud määraga tooteid ja teenuseid, suuremal määral kasutakse nullmäära.



Joonis 15. Käibemaksu efektiivsuse määr aastatel 2007, 2010 ja 2014 Euroopa Liidu liikmesriikides (%).(autori arvutused, vt lisa 2)

Jooniselt paistavad silma Balti riigid, kus efektiivsuse määr on suuresti langenud alates 2007. aastast. Kõige suurema efektiivsuse langus on olnud Küprosel, kus 2007. aastal oli kõige suurem käibemaksu efektiivsuse määr, kuid langes 62 protsendilt 2014. aastaks 46 protsendile. Tšehhi Vabariigis, Rootsis, Saksamaal, Soomes, Austrias, Luksemburgis ja Maltal on käibemaksu efektiivsus tõusnud mõne protsendi ulatuses. Ülejäänud 21 liikmesriigis efektiivsus langes. Mõnedel juhtudel need muutused peegeldavad seadusemuudatusi, aga teistel juhtudel on raske leida ühest lihtsat põhjendust.

On mitmeid põhjusi, miks indikaator langes kriisi tõttu paljudes riikides, olenemata asjaolust, et käibemaks on proportsionaalne. Esiteks tarbimisharjumused nihkusid esmatarbekaupade suunas, mis on tihtipeale madaldatud käibemaksumääradega. Teiseks pankrottide arvu suurenemisel väheneb käibemaksu tulu. Kolmandaks on paljudes riikides võetud tarvitusele meetmed, mille abil on ettevõtetal võimalik edasi lükata kohustuslike maksude, sealhulgas käibemaksu, tasumist (Tax Reforms ... 2012: 72).

Kuigi lisaks SKP ja standardmäärale on veel palju tegureid, mis mõjutavad käibemaksu kogumise efektiivsust, siis selle joonise põhjal võib öelda, et kõikides liikmesriikides on arenguruumi käibemaksu efektiivsuse suurendamiseks. Seda saab teha kahel erineval

viisil (From Stimulus... 2010): esiteks käibemaksu struktuuri tugevdada maksubaasi laiendades, mida soovitatakse arenenud riikidele; teiseks tugevdada kontrolli ja parendada haldamist, mida soovitatakse arenguriikidele.

Järgnevalt proovitakse põhjendada, kas riikides, kus on suhteliselt madalad käibemaksu laekumised, on madalamad standardmäärad, rohkem alandatud käibemaksunääruga tooteid, madalam ühiskonna tulutase või suurem käibemaksuauk (ing: *VAT Gap*). Valimiks on 26 Euroopa Liidu liikmesriiki (käibemaksuaugu andmed puuduvad Horvaatia ja Küprose kohta). Analüüsiks valitud näitajad on käibemaksu standardmäär, alandatud käibemaksunääruga kategooriate arv, SKP elaniku kohta ning käibemaksu ja käibemaksuaugu osakaal kogumaksutulust. Andmed on aastast 2014 ning pärinevad Eurostati statistikaandmebaasist ja Euroopa Komisjoni väljastatud aruannetest. Seega võib väita, et andmed on värsked ning usaldusväärsed. Esmalt kasutatakse korrelatsioonanalüüsi, et seletada valitud näitajate olulisust ja nende vahelisi seoseid. Lõpetuseks kasutab autor regressioonanalüüsi. Sõltuvaks muutujaks valitakse käibemaksu osakaal kogumaksutulust ning ülejäänute näitajatega proovitakse selgitada riikide käibemaksu laekumiste erisuste võimalikke põhjusi.

Järgnevalt on toodud valitud statistiliste näitajate kirjeldused ja lisa 1 nende väärtused Euroopa Liidu riikides. Sõltuvaks muutujaks on käibemaksu osakaal kogumaksutulust. See on protsent, kui suure osa moodustab käibemaksust saadud tulu kõikidest maksudest saadud tulus. Sõltumatuteks muutujateks on valitud sisemajanduslik koguprodukt elaniku kohta, käibemaksuaugu protsent tulust, käibemaksu standardmäär ja alandatud määruga kategooriate arv. Sisemajanduse koguproduktiga (SKP) mõõdetakse majandustegevuse tulemusi. See võrdub toodetud kaupade ja teenuste väärtuse ning nende tootmiseks kasutatud kaupade ja teenuste väärtuse vahega. SKP elaniku kohta on SKP jagatud elanike arvuga. Käibemaksuaugu protsent tulust saadakse kogutud käibemaksu rahalise väärtuse jagamisel selle rahalise väärtusega, mis oleks pidanud olema kogutud. See näitaja iseloomustab riigi võimet koguda makse ja maksupettuste võimalikkust. Käibemaksu standardmäär on see käibemaksu protsendiline väärtus, mis lisatakse toodete või teenuste hinnale enne lõpliku tasumist. Euroopa Liidu standardmäär peab olema vähemalt 15%. Sinna hulka ei kuulu alandatud määr. Alandatud määruga kategooriate

arv (edaspidi kategooriate arv) on see arv, kui palju direktiivis ette nähtud võimalikest kategooriatest kasutatakse alandatud määraga.

Autor teostas korrelatsioonanalüüsi, et kontrollida näitajate omavahelist seotust, kuna majandusnäitajad on tihtipeale üksteisega tihedalt seotud ja tekib multikolleniaarsuse oht. Andmekogum (26 riiki) pole küll väga suur, aga piisavalt, et saaks mõningaid järeldusi teha. Autor hõlmas korrelatsioonanalüüsi käibemaksu osakaalu SKP-s, käibemaksu osakaalu kogumaksutulust, maksude osakaalu SKP-s, hinnataseme SKP-s, käibemaksu standardmäär, käibemaksuauk kogumaksutulust, SKP elaniku kohta ning alandatud käibemaksuga kehtestatud kategooriate arvu (vt lisa 1). Tabelis 3 on toodud väljalõige lisa 3 esitatud tabelist ning esitatud vaid regressioonanalüüsiks valitud näitajate omavahelised korrelatsioonid.

Autor eeldab, et SKP elaniku kohta on positiivse korrelatsiooni suunaga, kuna mida rikkamad on riigi elanikud, seda enam on võimalus tarbida ja käibemaksu osakaal kasvab. Käibemaksuauk osakaaluga tulust eeldab autor, et suund on negatiivne, kuna mida vähem laekub käibemaksu, seda väiksem on käibemaksu osakaal tulus. Alandatud määraga kategooriate arvuga eeldab autor negatiivset korrelatsiooni, kuna mida rohkem on alandatud määraga tooteid/teenuseid, seda vähem laekub nende pealt käibemaksu. Standardmääraga eeldab negatiivset seost, kuna mida suurem on määr, seda rohkem raha peaks laekuma ja seda kõrgem on käibemaksu osakaal kogumaksutulust.

Esmalt analüüsitakse tabelit number 3. Seal ilmneb, et kõik muutujad, välja arvatud käibemaksu standardmäär, on omavahel statistiliselt olulises korrelatsioonis. See tõestab joonis 13 järeldusi, et mida suurem on käibemaksu osakaal kogumaksutulust, seda vähem on riigis alandatud määraga kategooriaid (korrelatsioon on $-0,507$). See on ka loogiline, kuna kui pole palju alandatud määraga tooteid, siis laekub rohkem raha maksude näol. Rikkamates riikides moodustab käibemaksu osakaal kogumaksutulust väiksema osakaalu (korrelatsioon on $-0,574$) ja seal on rohkem alandatud määraga tooteid (korrelatsioon on $0,364$). See on mõistav, kuna mida rohkem on alandatud või nullmääraga tooteid/teenuseid, seda kitsam on maksubaas ning käibemaksust laekuvat tulu koguneb vähem. Käibemaksuauk ega käibemaksu standardmäär ei ole statistiliselt olulises seoses käibemaksu osakaaluga kogumaksutulust.

Tabel 3. Korrelatsioonanalüüs valitud näitajate vahel.

	Käibemaksu % kogutulust	SKP inimese kohta	Käibemaksu- auk % tulust	Käibemaksu standardmäär	Kategooriate arv
Käibemaksu % kogutulust	1	-0,574**	0,349	0,194	-0,507**
SKP inimese kohta	-0,574**	1	-0,693**	-0,259	0,364*
Käibemaksu- auk % tulust	0,349	-0,693**	1	0,66	-0,334
Käibemaksu standardmäär	0,194	-0,259	0,66	1	-0,234
Kategooriate arv	-0,507**	0,364*	-0,334	-0,234	1

* - statistiliselt oluline nivool 0,05 ja ** - statistiliselt oluline nivool 0,01

Allikas: autori koostatud kasutades SPSS paketti, lisa 1 andmete põhjal.

Laiendades analüüsi lisas 3 toodud tabelini, tulevad ilmsiks mõningased huvitavad asjaolud. Kui käibemaks moodustab suure osa maksude kogumaksutulust, moodustab see ka suure osa SKP-st, mis on igati loogiline tulemus. Kuid mida suurem on kogumaksude osakaal SKP-s, seda väiksem on käibemaksu osakaal maksude kogumaksutulust. Samas üllataval kombel pole maksude osakaalul SKP-s ja käibemaksu osal SKP-s mitte mingit omavahelist seost (korrelatsioon on 0,057 ja statistiliselt mitteoluline). Huvitav on ka see, et mida suurem on riigi SKP inimese kohta, seda suurem on maksude osakaal SKP-s, kuid seda väiksem on käibemaksu osakaal kogumaksutulust. See tõestab seda, et rikkamad riigid koguvad vähem tarbimismakse (sealhulgas käibemaksu) ning raha laekub pigem tööjõu- ja sotsiaalmaksude näol. Samuti on suurema SKP-ga riikidel väiksem käibemaksuauk (korrelatsioon on -0,648). Käibemaksuauk on seda suurem, mida väiksem on maksude osakaal SKP-s. Standardmäär korreleerub statistiliselt olulisel määral vaid käibemaksu osakaaluga SKP-s. Sellest selgub, et mida suurem on standardmäär, seda suurem on käibemaksu osakaal SKP-s. See on ka oodatav tulemus, kuna mida suurem on määr, seda rohkem raha riigikassasse laekub ja seda suurem on ka SKP.

Järgmisena leitakse seosed, kas riikides, kus on suhteliselt madalamad käibemaksu laekumised on madalamad standardmäärad, rohkem alandatud käibemaksumääraga tooteid, madalam ühiskonna tulutase või suurem käibemaksuauk. Selleks kasutatakse regressioonanalüüsi, mis näitab, kui palju üks või teine valitud näitaja mõjutab

käibemaksu laekumist. Kui korrelatsioonanalüüs tõi välja seose olemasolu, suuna ja tugevuse, siis regressioonanalüüs võimaldab luua matemaatilise mudeli, mis kirjeldab valitud näitajate vahelisi seoseid. Pärast analüüsi sooritamist saadakse mudel (vt tabelid 4 ja 5, valem (3) ning lisa 4). Eesmärgist lähtuvalt on sõltuvaks muutujaks valitud käibemaksu osakaal kogumaksutulust ning sõltumatuteks alandatud käibemaksu määrade kategooriate arv, sisemajanduslik koguprodukt inimese kohta eurodes ja käibemaksuauk. Kõik arvud on kvantitatiivsed. SKP elaniku kohta on arvuliselt liiga suur võrreldes teiste näitajatega, mis jäävad 1-40 vahele. Seetõttu autor teisendas selle naturaalloogitmiks, et elimineerida suuruste vahe.

Regressioonimudel:

$$(2) Y_i = \beta_0 + \beta_1 X_{1i} + \beta_2 X_{2i} + \beta_3 X_{3i} + \beta_4 X_{4i} + u_i$$

Mudelisse on hõlmatud ristanndmed erinevate Euroopa Liidu riikide käibemaksu osakaalu kohta kogumaksutulust (%) ja neid mõjutada võivad tegurid. Mudeli komponendid:

- 1) Y_i – käibemaksu osakaal kogumaksutulust (%);
- 2) X_{ji} - sõltumatud ehk selgitavad muutujad i -ndas Euroopa Liidu riigis aastal 2014:
 - a) X_{1i} – käibemaksuauk tulust (%);
 - b) X_{2i} – SKP tase elaniku kohta (€);
 - c) X_{3i} – käibemaksu standardmäär (%);
 - d) X_{4i} – alandatud määrade kategooriate arv;
- 3) $j = 1, 2, \dots, k$, sõltumatute (selgitavate muutujate (X_{ji}) arv ($k=4$));
- 4) $i = 1, 2, \dots, n$, valimi maht; $n=26$, kuna hinnatakse mudelit Euroopa Liidu 26 liikmesriigi ühe aasta andmetel;
- 5) $\beta_0, \beta_1, \dots, \beta_k$ – mudeli parameetrid; mis leitakse mudeli hindamise tulemusena kasutades tavalist vähimruutude meetodit (*OLS – Ordinary Least Squares*);
- 6) u_i – vealiige ehk juhuslik komponent.

Alljärgnevalt on tabelis 4 toodud regressioonanalüüsi tulemus, kasutades lisa 1 toodud andmeid. Analüüs teostati paketi *IMB SPSS Statistics* abil.

Tabel 4. Regressioonanalüüsi esialgsed tulemused.

	β	Standard viga	t – statistik	Olulisuse tõenäosus	Tolerants	VIF
Vabaliige	91,238	14,034	6,501	0,000	-	-
Käibemaksuauk	-0,142	0,062	-2,283	0,033	0,509	1,964
lnSKP	-6,089	1,161	-5,244	0,000	0,479	2,086
Standardmäär	-0,176	0,236	-0,746	0,464	0,941	1,063
Kategooriate arv	-0,275	0,105	-0,340	0,016	0,826	1,210
R²	0,708					
R² kohandatud	0,653					
F - statistik	12,759					
Olulisuse tõenäosus	0,000					
Standardiseeritud jääkliikmed	[-1,768; 2,244]					

Allikas: autori koostatud kasutades SPSS paketti, lisa 1 andmete põhjal.

Regressioonanalüüs tõestas, et käibemaksu standardmääral pole statistiliselt olulist seost käibemaksu osakaaluga kogumaksutulusega. Samas käibemaksuauk, mille seos käibemaksu osakaaluga kogumaksutulusega polnud korrelatsioonanalüüsis statistiliselt oluline, on seda regressioonanalüüsis. Tabelis 5 on toodud tulemused, kus standardmäär on mudelist eemaldatud.

Tabel 5. Regressioonanalüüsi lõplikud tulemused.

	β	Standard viga	t – statistik	Olulisuse tõenäosus	Tolerants	VIF
Vabaliige	85,853	11,913	7,207	0,000	-	-
Käibemaksuauk	-0,137	0,061	-2,242	0,035	0,514	1,944
lnSKP	-5,950	1,134	-5,245	0,000	0,492	2,032
Kategooriate arv	-0,265	0,103	-2,573	0,016	0,842	1,188
R²	0,701					
R² kohandatud	0,660					
F - statistik	17,173					
Olulisuse tõenäosus	0,000					
Standardiseeritud jääkliikmed	[-1,700; 2,490]					

Allikas: autori koostatud kasutades SPSS paketti, lisa 1 andmete põhjal.

Seega saab käibemaksu osakaalu kogumaksutuluse kirjeldada järgmise regressioonmudeli abil:

$$(3) \text{ Käibemaksu osakaal kogumaksutulus} = 85,853 - 0,137 \text{ käibemaksuauk} - 5,95 \text{ lnSKP per capita} - 0,265 \text{ kategooriate arv}$$

Mudel on statistiliselt oluline ($p = 0,000$) ning hea kirjeldatavuse tasemega ($R^2=0,701$). Olulisuse nivool 0,01 saame väita, et käibemaksu osakaal kogumaksutulus sõltub statistiliselt olulisel määral sisemajanduslikust koguproduktist, alandatud määraga kategooriate arvust ning käibemaksuaugust. Käibemaksu osakaal kogumaksutulus ei sõltu statistiliselt olulisel määral käibemaksu standardmäärast. Kõigi näitajate *Tolerance* on suurem kui 0,1 ja *VIF* väiksem kui 10, seega multikorrelineaarsuse oht puudub. Kuna tegu on ristanndmetega, siis autokorrelatsioon puudub. Standardiseeritud jääkliikmed jäävad lõiku $[-1,700; 2,490]$ ning ebahariliku vastuse erindid puuduvad. Kuna antud mudelis on väike valim, siis jääkliikmete normaaljaotuse testimisel vaadeldakse Shapiro-Wilk testi. Teststatistiku olulisuse tõenäosus on suurem kui 0,05, järelikult jääkliikmed ei ole normaaljaotusega.

Mudeli sisuline tõlgendus:

- mudel kirjeldab 70,1% käibemaksu osakaalu kogumaksutulus varieeruvusest, millest võib järeldada, et peale nende kolme on veel näitajaid, mis käibemaksu osakaalu kogumaksutulus mõjutavad;
- kui SKP elaniku kohta tõuseb ühe protsendi võrra *ceteris paribus*, siis on käibemaksu osakaal kogumaksutulus langeb keskmiselt 5,95 protsendi võrra;
- kui käibemaksuauk tulus tõuseb ühe protsendi võrra *ceteris paribus*, siis käibemaksu osakaal kogumaksutulus langeb keskmiselt 0,137 protsendi võrra;
- kui alandatud käibemaksumääraga kategooriate arv tõuseb ühe võrra *ceteris paribus*, siis käibemaksu osakaal kogumaksutulus langeb keskmiselt 0,265 protsendi võrra.

Tulemus on ootuspärane. Nagu eelnevates peatükkides mainitud, siis üldiselt riikides, kus on kõrgem tulutase, panustatakse rohkem tööjõu- ja sotsiaalmaksudele. Seega on ka arusaadav, miks käibemaksu osakaal kogumaksutulus langeb kui SKP elaniku kohta tõuseb. Nii korrelatsioon- kui ka regressioonanalüüs näitas, et käibemaksu osakaalul kogumaksutulus on kõige suurem seos SKP-ga. Samuti on oodatav tulemus see, et käibemaksu osakaal tõuseb, kui käibemaksuaugu osakaal langeb. Niiviisi kogub riik suurema osa käibemaksu laekumisest ja selle osakaal tõuseb. Sama kehtib ka alandatud määraga kategooriate arvu kohta. Kui on vähem alandatud määraga tooteid, siis nende toodete müügi pealt saadakse rohkem tulu ning käibemaksu osakaal tõuseb. Kuid

üllataval kombel ei oma käibemaksuauk ega alandatud määraga kategooriate arv suurt majanduslikku mõju käibemaksu osakaalu kogumaksutulus; mõlemad näitajad jäävad alla 0,3% võrra. Lisaks eeldas autor, et standardmääral kehtib käibemaksu osakaaluga kogumaksutulus tugev positiivne korrelatsioon – mida kõrgem on standardmäär, seda suurem on käibemaksu laekumine. Kuid see näitaja pole statistiliselt oluline.

Ilmnes, et käibemaksu osakaal kogumaksutulus sõltub eelkõige riigi tulutasemest (SKP suuruselt) ning vähemal määral alandatud käibemaksumäärast, käibemaksuauk. Sellest võib järeldada, et Euroopa Liidu soov maksustada enam tarbimist on raskesti teostatav. Käibemaksumäärade ühtlustamine liidu siseselt oleks lihtsamini teostatav kui riikide tulutasemete ühtlustamine. Kahjuks aga käibemaksu standardmäär ei mõjuta käibemaksust saadava tulu laekumist. On ebatõenäoline, et seos oleks vastastikkune (st käibemaksu osakaal kogumaksutulus tingib riigi tulutaseme). Seda eelkõige kuna käibemaksu osakaal SKP-s on väike – umbes 5-10% vahel.

Kuid kui käibemaksu osakaal kogumaksutulus sõltub suurel määral riigi tulutasemest, siis autori arvates leiab harmoneerimine tõenäoliselt aset kaugemas tulevikus. Seda eeldusel, et Euroopa Liidus püsib vabakaubandus ja täiuslik konkurents. Tegurihindade võrdsustumise teoreemi kohaselt viib rahvusvaheline kaubavahetus tootmistegurite hindade ühtlustumiseni erinevates riikides. Kaupade ja teenuste vaba liikumine põhjustab palgataseme languse neis riikides, kus ta enne oli kõrge ning palgataseme tõusu seal, kus enne oli madal. Oluliseks eelduseks on kaubandustõkete puudumine ja juurdepääs tehnoloogiatele. Euroopas on seni kaubandustõkete kõrvaldamine toonud kaasa sissetulekute ühtlustumise liikmesriikides, seega antud töö autor arvab, et see trend püsib ka edaspidi kui Euroopa Liit senisel kujul püsib.

2016. aastal väljastatud käibemaksu tegevuskava kohaselt on kaks suunda direktiivi uuendamisel. Esimene variant oleks „vähendatud määraga kaupade ja teenuste loetelu laiendamine ja korrapärane läbivaatamine“, mis tagaks võrdse kohtlemise. Selle puhul kehtiks madalaim standardmäär (15%) endiselt edasi. Alandatud määraga toodete ja teenuste loetelu direktiivis kohandatakse kindlate ajavahemike tagant ning samuti oleks liikmetel võimalus esitada oma ettepanekuid kohandamiseks. (Komisjoni teatis... 2016: 12)

Tegevuskava teine variant, mis on märksa ambitsioonikam, oleks loetelust loobumine. Sellega antaks liikmesriikidele suurem õigus käibemaksumäärade kehtestamisel, muuhulgas kaotataks madalaim standardmäär. Siiski oleksid riigid endiselt piiratud Euroopa Liidu õigusaktidega, mis tõkestaks käibemaksu liialt kitsa käsitluse. Selleks oleks põhieeskirjad, mis sätestaksid alandatud käibemaksumäära juhud (näiteks piirata määrade koguarvu ja vältida vääriskaupade vähendatud määraga maksustamist) (Komisjoni teatis... 2016: 13)

Kokkuvõtvalt on valikuteks käibemaksusüsteemi kohandamine või reformimine. Autor pooldab esimest varianti, kuna arvab, et liiga suure vabaduse andmise korral kasvab dispersioon maksumäärade vahel liialt suureks, mis põhjustaks piiriülest kauplemist ja moonutaks konkurentsi. Samuti on oht, et liikmesriigid kitsendavad maksubaasi veelgi, vähendades käibemaksu efektiivsust.

Kuid samas ei saa liikmesriike üleliia piirata. Seda peamiselt kahel põhjusel. Esiteks ei ole kultuurilistel, ajaloolistel, poliitilistel, majanduslikel jm põhjustel otstarbekas kehtestada kõikides liikmesriikides sama määrat. Teiseks on iga riigi maksustamise põhimõtted erinevad ning üldiselt vanemad liikmesriigid eelistavad tööjõumaksu tarbimismaksudele. Kui EL soovib harmoneerida ühte maksu, kas siis ei peaks tasakaalu hoidmiseks ühtlustama ka teisi makse? Autori arvates peaksid liikmesriigid eelkõige keskenduma kontrolli tugevdamisele, maksubaasi laiendamisele, koostöö ja haldamise parandamisele.

KOKKUVÕTE

Kuigi maksumäärad ja arvestamise alused on Euroopa Liidus harmoneeritud, näeme suuri erisusi käibemaksu kasutamises ja sellele vastavalt loomulikult maksulaekumistes. Sellest lähtuvalt oli käesoleva bakalaureusetöö eesmärgiks välja tuua peamised põhjused, mis tingivad käibemaksu kasutamise erisused Euroopa Liidu riikide lõikes.

Esmalt andis autor ülevaate käibemaksu olemusest. Käibemaks on olnud üks tähtsamaid maksuarendusi viimase 60 aasta jooksul. Seda kogutakse igalt tehingult majanduslikus ahelas ning maksu tasub lõpptarbija. Erialakirjanduses märgitakse õigustatult, et käibemaks on majanduslikult efektiivne, kuna seda on lihtne kasutada, see on haldusperspektiivist loogiline, see on suur tuluallikas, see edendab majanduslikku kasvu ja kaubandust. Käibemaks asendab paljudes riikides tollimakse, mis on rahvusvahelise kaubanduse liberaliseerimise tulemusena saamata jäänud. Indiviidi seisukohalt vaadelduna on tegu läbipaistva maksuga, mis ei mõjuta säästmist negatiivselt. Ühtlasi on paljude toodete-teenuste tarbimine vabatahtlik ning seda on võimalik vajadusel vähendada.

Käibemaksul on kaks peamist eesmärki. Fiskaalpoliitika seisukohast on antud maks riigi peamine tuluallikas. Käibemaksult laekuva rahaga arendatakse infrastruktuuri, tasutakse riigivõlga ning panustatakse avalikesse teenustesse (nagu näiteks haridus ja tervishoid). Sotsiaalpoliitika seisukohast on käibemaksusoodustuste abil võimalik suunata subjektide käitumist. Määrast vabastatakse või seda alandatakse siis, kui riik soovib muuta teatud teenused või kaubad kättesaadavamaks ja tarbitavamaks. Tundub, et käesolevaks ajaks on Euroopa käibemaksusüsteem mõnevõrra iganenud ja see on tundlik pettustele. Dispersioon aktsiisi ja alandatud käibemaksuga maksustavate toodete vahel on liialt suur ning see põhjustab salakaubandust. Samuti võimaldab e-kaubandus tarbimismakse vältida, kasutades ära seaduste lünki ja ebakõlasid. Taolised pettused mõjutavad seaduslikku kaubandust ja õõnestavad usaldust Euroopa Liidu vastu nii liidu siseselt kui ka väliselt.

Teoreetilise osa teises peatükis uuriti Euroopa Liidu poliitikat käibemaksu ühtlustamisel. Töö autori hinnangul vajavad tarbimismaksud liidu piires kindlasti ühtlustamist, kuna need mõjutavad kaupade, teenuste ja kapitali vaba liikumist. Esimene samm selle suunas tehti aastal 1970, mil kehtestati Euroopa Majandusühenduse liikmetele kohustus kasutada käibemaksu. Hetkel Euroopa Liidu institutsioonid makse ei kogu, kuid igal liikmesriigil on kohustus kehtestada selline käibemaks, mis sobitaks EL käibemaksureeglitega. Käesoleval aastal kinnitas Komisjon käibemaksu tegevuskava, mis annab selge suuna Euroopa ühtse käibemaksusüsteemi saavutamiseks. Ühtne süsteem tagaks ausama turu, aitaks kaasa töökohtade tekkele, toetaks investeringuid ja konkurentsi.

Edasi vaadeldi käibemaksu kasutamise üldiseid trende Euroopa Liidu riikides. Bakalaureusetöö kirjeldava analüüsi põhjal jõuti järeldusele, et vanades liikmesriikides, kus on kõrgem tulutase, on käibemaksul väiksem osakaal kogumaksutuluses. Uutes liikmesriikides on antud osakaal üle Euroopa Liidu keskmise. Seejärel vaatles autor käibemaksumäärasid aastatel 2007 ja 2014. Ilmnes, et pärast hiljutise majandussurutise algust tõusis käibemaksu standardmäär 21 liikmesriigis. Kõige suurem tõus toimus Ungaris, kus määr kerkis 20%-lt 27%-le. Samas standardmäära suurus ei mõjuta kogumaksutulu ning selle põhjal ei saa teha järeldusi maksustruktuuri kohta.

Empiirilise osa teises peatükis leiti Euroopa Liidu riikide käibemaksu efektiivsust – tegelikkuses saadud käibemaksutulu suhet riigi potentsiaalsesse tulusse, mis oleks võimalik saada kohaldades ühtset käibemaksumäära. Kui riigid koguksid käibemaksu ühtse maksumäärana, ilma ühegi erandita, täielikus vastavuses, peaks efektiivsuse määr lähenema 100 protsendile. Tegelikkuses on paljud käibemaksud väga kaugel soovitatavast eesmärgist. Enamasti käibemaksu efektiivsuse määr, mis sõltub sisemajanduslikust koguproduktist, kõigub 30-40% vahel. Madal efektiivsus võib tuleneda kitsast käibemaksubaasist, mille korral kasutatakse palju alandatud maksumäära. Maksubaasi laiendamine aitaks ära hoida turumoondusi, alandaks täitmise kulusid ja suurendaks maksutulu.

Bakalaureusetöö eesmärgi saavutamiseks kasutati töö empiirilises osas korrelatsioon- ning regressioonanalüüsi, et välja selgitada, kas riikides, kus on suhteliselt madalad käibemaksu laekumised, on madalamad standardmäärad, rohkem alandatud käibemaksumääraga tooteid, madalam ühiskonna tulutase või suurem käibemaksuauk.

Valimiks oli 26 Euroopa Liidu liikmesriiki (käibemaksuaugu andmed puudusid Küprose ja Horvaatia kohta). Korrelatsioonanalüüsi tulemusest võis järeldada, et kõige enam mõjutab sõltuvat tegurit SKP. Seega mida suurem on riigi SKP, seda väiksem osakaal on käibemaksul kogumaksutulul.

Seejärel teostas autor regressioonanalüüsi. Sõltuvaks muutujaks valitati käibemaksu osakaal kogumaksutulust ning ülejäänute näitajatega prooviti selgitada riikide käibemaksu laekumiste erisuste võimalikke põhjusi. Valminud mudel kirjeldas 70,1% käibemaksu osakaalu varieeruvuse kogumaksutulul. Statistiliste andmete analüüsi tulemusena selgus, et kõige suurem mõju käibemaksu osakaalule kogumaksutulul on riigi SKP. Nii käibemaksu kui ka alandatud käibemaksu määrade kategooriate arv mõjutavad käibemaksu osakaalu üsna vähe – mõlemad näitajad jäid alla 0,3%. Autorile oli ootamatu, et käibemaksu standardmäär ei ole oluline käibemaksu osakaalu kujunemisel.

Tulemusest võib järeldada, et Euroopa Liidu soov tõsta tarbimismaksude (eelkõige käibemaksu) osakaalu kogumaksutulul on raskesti teostatav. Seda eelkõige põhjusel, et liikmesriikide tulutasemete ühtlustamine on pikaajaline protsess, mida suunavad paljud juhtimatud tegurid (näiteks kultuur ja ajalugu). Samas Euroopas on seni kaubandustõkete kõrvaldamine toonud kaasa sissetulekute ühtlustumise liikmesriikides, mistõttu autori arvamusele leiab käibemaksu harmoneerimine tõenäoliselt aset kaugemas tulevikus.

Autori arvates on võimalik antud teemat edasi uurida. Näiteks oleks võimalik töö edasiarendusena hõlmata korrelatsioon- ja regressioonanalüüsidesse rohkem näitajaid, et saavutada suurem ülevaatlikkus ja seeläbi usaldatavus. Analüüsi võiks korrata aasta 2020 andmetega, et näha, kas on toimunud edasine käibemaksu harmoneerimine. Autorina leian, et teemakesksete probleemide süstemaatiline käsitlemine polnud mitte pelgalt huvipakkuv, vaid andis arvestataval määral uusi teadmisi maksusüsteemist, eeskätt loomulikult käibemaksu kasutamisest Euroopa Liidus.

VIIDATUD ALLIKAD

1. **Albi, E.; Martinez-Vazquez, J.** The Elgar Guide to Tax Systems. UK: Edward Elgar Publishing Limited, 2011, 462 p.
2. **Alm, J.; El-Ganainy, A.** Value-Added Taxation and Consumption. – Tulane Economics Working Paper Series. Tulane Univeristy, 2013, 35 p.
[<http://econ.tulane.edu/RePEc/pdf/tul1203.pdf>] 05.02.16
3. From Stimulus to Consolidation: Revenue and Expenditure Policies in Advanced and Emerging Economies. International Monetary Fund. Washington, DC: Fiscal Affairs Department, 2010, 92 p.
[<https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2010/043010a.pdf>] 17.04.2016
4. **Garier, G; György, E; Heineken, K; Mathe, M; Puglisi, L; Rua, S; Skonieczna, A; Van Mierlo, A.** A wind of change? Reforms of Tax Systems since the launch of Europe 2020. – European Commission Taxation Papers, 2014, No. 49, pp 1-52.
[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_49.pdf] 31.01.16
5. Gross domestic product at market prices. Eurostat. [tec00001] 28.09.2015
[<http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=en&pcode=tec00001&plugin=1>] 01.03.2015
6. **James, K.** The Rise of the Value-Added Tax. New York: Cambridge University Press, 2015, 496 p.
[<https://books.google.fr/books?id=av1tCAAAQBAJ&printsec=frontcover#v=onepage&q&f=false>] 05.02.16
7. **Joumard, I.** Tax Systems in European Union Countries. – OECD Economic Studies, 2001, Vol. I, No. 34, pp. 92-147. URL: <http://www.oecd.org/tax/public-finance/2968128.pdf>

8. **Keen, M; Lockwood, B.** Is the VAT a Money Machine? – National Tax Journal. 2006, Vol 59, No 4, pp. 905-928. URL:
<https://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/economics/staff/blockwood/mm.pdf>
9. **Keen, M; Lockwood, B.** The Value Added Tax: Its Causes and Consequences. – Journal of Development Economics, 2010, Vol 92, No 2, pp 138-151 URL:
<https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp07183.pdf>
10. Kokkuvõte 2015. aastast. Maksu- ja Tolliamet. 15 lk.
[https://www.emta.ee/sites/default/files/kontaktid-ja-ametist/uudised-pressiinfo/pressimaterjalid/faktileht_mta_2015_a_kokkuvote.pdf] 23.05.16
11. Komisjoni teatis Euroopa Parlamendile, Nõukogule ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele käibemaksu tegevuse kohta. Ühtse ELi käibemaksuala suunas – on aeg otsustada. Brüssel: Euroopa Komisjon, 2016, 14 lk.
[<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/ET/1-2016-148-ET-F1-1.PDF>] 08.05.16
12. Käibemaksuseadus. Vastu võetud Riigikogus 10. detsembril 2003. a – Riigi Teataja I osa, 2003, nr 82, art. 554 [<https://www.riigiteataja.ee/akt/125102012017>] 22..11.15
13. **Laido, M.** Tarbimismaksud Euroopa Liidu liikmesriikides. Tartu Ülikooli majandusteaduskond. 2016, 98 lk. (magistritöö)
14. List of Countries Implementing VAT/GST. Ministry of Finance Malaysia.
[http://www.treasury.gov.my/pdf/gst/list_of_countries.pdf] 02.02.16
15. Main national accounts tax aggregates. Eurostat. [gov_10a_taxag]. 15.01.2016
[<http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do>] 01.03.2016
16. Maksukorraldus Euroopa Liidus. Luksemburg: Euroopa Ühenduste Ametlike Väljaannete Talitus, 2000, 32 lk.
17. **Müllerbacher, S; Hye, R; Bettendorf, L; Rojas-Romagosa, H; Veenendaal, P; Baldini, M; Barbone, L; Bonch-Osmolovskiy, M; Adam, S.** A study on the economic effects of the current VAT rates structure. – European Commission TAXUD, 2012, 172 p.
[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_rates_structure_final_report.pdf] 21.03.16

18. **Müürsepp, R.** SKP elaniku kohta varieerub Euroopa Liidus mitmekordselt. 20. detsember 2011. [<https://statistikaamet.wordpress.com/2011/12/20/skp-elaniku-kohta-varieerub-euroopa-liidus-mitmekordselt/>] 24.02.2015
19. **Nishiyama, Y.** Main Issue for a Good Value Added Tax System. – Public Policy Review. 2012, Vol 8, No 5; pp. 683-703. URL: https://www.mof.go.jp/english/pri/publication/pp_review/ppr019/ppr019e.pdf
20. Nõukogu Direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. Vastu võetud 28. november 2006.a – Euroopa Liidu Teataja 347. osa, 2006, nr. 1 [<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/?uri=celex:32006L0112>] 07.02.16
21. **Rei, T.** Kriisist kriisini ehk Eesti praegu ja 10 aastat tagasi. – Eesti statistika kvartalikiri, Tallinn, 2009, lk. 7-17
22. Riigieelarve 2016. Rahandusministeerium. [<http://www.fin.ee/riigieelarve-2016>] 23.05.16
23. **Sadilov, M; Õun, K.** Maksustamine ning aktsiisid Eestis. – Eesti Statistika kvartalikiri. Tallinn, 2013, lk. 56-69.
24. **Schneider, F; Buehn, A.; Montenegro, C.E.** Shadow Economies All over the World: New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007. The World Bank, 2010, 54 p. [<https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/3928/WPS5356.pdf?sequence=1>] 11.02.16
25. **Stiglitz, J.** Ühiskondliku sektori ökonoomika. Tallinn: Külim, 1995, 692 lk.
26. Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States. Warsaw: European Commission, 2015, 64 p. [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2013.pdf] 22.03.2016
27. **Zeiger, P.** Käibemaks ja selle rakendamise praktilisi probleeme. Eesti Põllumajandusülikooli Majandus- ja Sotsiaalinstituut. 2005, 134 lk. (doktoriväitekiri) [<https://dspace.emu.ee/bitstream/handle/10492/115/Zieger.pdf?sequence=1>] 22.11.15
28. **Zipfel, F; Heinrichs, C.** The Impact of Tax Systems on Economic Growth in Europe. Frankfurt: Deutsche Bank, 2012, 12 p.

- [https://www.dbresearch.com/PROD/DBR_INTERNET_EN-PROD/PROD000000000295266/The_impact_of_tax_systems_on_economic_growth_in_Eu.PDF] 04.02.16
29. Tax Reforms in EU Member States 2012. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability. European Commission, 2012, No 6, 120 p. URL: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/2012/pdf/ee-2012-6_en.pdf
30. Tax Reforms in EU Member States 2015. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability. European Commission, 2015, No 58, 2015, 128 p. URL: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/eeip/pdf/ip008_en.pdf
31. Taxation Trends in the European Union. Main Results-2009 edition. Luxembourg: Eurostat 2009, 391 p.
[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_main_results_en.pdf]
14.04.16
32. The Concept of Tax Gaps. Report on VAT Gap Estomations. Brussels: European Commission, 2016, 100 p.
[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/tgpg_report_en.pdf] 23.05.16
33. The Single Income Tax. – Final Report of the 2020 Tax Commision. London: The Taxpayers’ Allience, 2012, 421 p. [<http://2020tax.org/2020tc.pdf>] 31.01.16
34. Time to get the missing part back. – The missing part. Taxation and Customs Union. European Commission.
[http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/missing-part_en.htm] 07.02.16
35. **Ulbrich, H.** Public Finance in Theory and Practice. Routledge, 2011, 770 p.
36. VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. European Commission TAXUD, 2016, 29 p.
[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf] 11.02.16

37. VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues. - Consumption Tax Trends 2014. OECD, 2014, p 180 [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/consumption-tax-trends-2014_ctt-2014-en#page1]
38. What is VAT? European Commission.
[http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/what_is_vat/index_en.htm]
02.02.16

LISAD

Lisa 1. Valitud näitajate väärtused Euroopa Liidu liikmesriikides aastal 2014.

Riik	Käibemaksu osakaal kogutulus %	SKP elaniku kohta €	Käibemaksu standardmäär %	Käibemaksu-auk %	Direktiivi kategooriate arv
Itaalia	13,7	26500	22	33	14
Belgia	14,3	35900	21	10	16
Prantsusmaa	14,5	32200	20	15	15
Madalmaad	17,0	39300	21	5	15
Saksamaa	17,6	36000	19	10	13
Austria	17,7	38500	20	12	13
Hispaania	18,1	22400	21	18	12
Kreeka	18,3	16300	23	33	10
Luksemburg	18,6	87600	17	6	20
Taani	18,9	46200	25	8	2
Suurbritannia	19,9	34900	20	10	5
Iirimaa	20,0	41000	23	11	13
Rootsi	20,6	44400	25	7	9
Soome	21,0	37600	24	5	11
Slovakkia	21,3	13900	20	39	4
Poola	21,6	10700	23	25	19
Tšehhi	22,0	14700	21	22	18
Malta	22,6	18900	18	31	9
Portugal	22,9	16700	23	8	15
Sloveenia	22,9	18100	22	9	18
Ungari	24,4	10600	27	25	6
Küpros	25,4	20400	19	:	14
Läti	26,0	11800	21	34	6
Eesti	26,4	15200	20	14	5
Leedu	27,1	12400	21	36	5
Rumeenia	28,0	7500	24	44	7
Bulgaaria	32,0	5900	20	20	1
Horvaatia	34,0	10200	25	:	7

Allikas: (Eurostat [tec00001]; Eurostat [gov_10a_taxag]; VAT Rates Applied... 2015: 3-4; Study to... 2015: 17); autori koostatud.

Lisa 2. Käibemaksu efektiivsuse määr aastatel 2007, 2010 ja 2014 Euroopa Liidu riikides, protsentides.

	2014				2010				2007			
	KM tulu	SKP	SM	Efektiivsus	KM tulu	SKP	SM	Efektiivsus	KM tulu	SKP	SM	Efektiivsus
EL 28	34 853,6	498 491,6	21,6	32%	30 960,4	456 912,1	20,5	33%	31 423,2	461 236,8	19,6	35%
Austria	25 444,5	329 295,6	20,0	39%	22 735,3	294 627,5	20,0	39%	20 969,5	282 346,9	20,0	37%
Belgia	27 517,8	400 643,0	21,0	33%	25 261,7	365 101,0	21,0	33%	23 864,2	344 713,0	21,0	33%
Bulgaaria	3 799,1	42 750,9	20,0	44%	3 299,1	37 723,8	20,0	44%	3 190,2	32 708,0	20,0	49%
Eesti	1 711,1	19 962,7	20,0	43%	1 257,2	14 718,5	20,0	43%	1 423,2	16 246,4	18,0	49%
Hispaania	64 688,0	1 041 160,0	21,0	30%	58 458,0	1 080 913,0	18,0	30%	63 943,0	1 080 807,0	16,0	37%
Horvaatia	5 368,1	43 019,8	25,0	50%	5 208,6	45 004,3	23,0	50%	5 207,0	43 925,8	22,0	54%
Iirimaa	11 495,5	189 045,9	23,0	26%	10 067,0	166 157,5	21,0	29%	14 355,0	197 053,7	21,0	35%
Itaalia	96 897,0	1 611 884,0	22,0	27%	97 586,0	1 604 514,5	20,0	30%	95 622,0	1 609 550,8	20,0	30%
Kreeka	12 676,0	177 559,4	23,0	31%	15 958,0	226 031,4	23,0	31%	16 511,0	232 694,6	19,0	37%
Küpros	1 512,0	17 393,7	19,0	46%	1 597,4	19 117,7	15,0	56%	1 627,8	17 453,8	15,0	62%
Leedu	2 764,4	36 444,4	21,0	36%	2 180,5	28 027,7	21,0	37%	2 330,4	29 040,7	18,0	45%
Luksemburg	3 585,6	48 897,5	17,0	43%	2 562,2	39 525,5	15,0	43%	2 233,6	36 766,1	15,0	41%
Läti	1 787,3	23 580,9	21,0	36%	1 192,2	17 772,4	21,0	32%	1 733,2	22 639,5	18,0	43%
Madalmaad	42 708,0	662 770,0	21,0	31%	42 654,0	631 512,0	19,0	36%	42 873,0	613 280,0	19,0	37%
Malta	642,2	8 084,1	18,0	44%	477,1	6 599,5	18,0	40%	420,0	5 757,5	18,0	41%
Poola	29 317,0	410 844,7	23,0	31%	27 465,6	361 744,3	22,0	35%	25 860,4	313 654,1	22,0	37%
Portugal	14 672,1	173 446,2	23,0	37%	13 527,1	179 929,8	21,0	36%	14 333,4	175 467,7	21,0	39%
Prantsusmaa	148 129,0	2 132 449,0	20,0	35%	135 578,0	1 998 481,0	19,6	35%	136 542,0	1 945 670,0	19,6	36%
Rootsi	38 845,9	430 642,3	25,0	36%	33 825,4	369 076,6	25,0	37%	30 549,4	356 434,3	25,0	34%
Rumeenia	11 649,6	150 230,1	24,0	32%	9 493,9	126 746,4	24,0	31%	10 078,7	125 403,4	19,0	42%
Saksamaa	203 081,0	2 915 650,0	19,0	37%	180 213,0	2 580 060,0	19,0	37%	170 067,0	2 513 230,0	19,0	36%
Slovakkia	5 021,1	75 560,5	20,0	33%	4 182,1	67 387,1	19,0	33%	3 699,0	56 090,6	19,0	35%
Sloveenia	3 153,5	37 303,2	22,0	38%	2 926,0	36 252,4	20,0	40%	2 923,0	35 152,6	20,0	42%

Lisa 2 jätk

Soome	18 948,0	205 268,0	24,0	38%	15 533,0	187 100,0	23,0	36%	15 207,0	186 584,0	22,0	37%
Suurbritannia	154 145,8	2 254 297,1	20,0	34%	111 751,6	1 813 331,2	17,5	35%	134 472,6	2 168 911,7	17,5	35%
Taani	24 985,4	260 581,6	25,0	38%	23 039,6	241 516,9	25,0	38%	23 439,5	233 439,5	25,0	40%
Tšehhi	11 602,4	154 738,7	21,0	36%	10 419,9	156 369,7	20,0	33%	8 365,9	138 004,0	19,0	32%
Ungari	9 754,0	104 239,1	27,0	35%	8 442,0	98 198,4	25,0	34%	8 009,8	101 605,9	20,0	39%

Märkus: KM tulu = käibemaksust saadav kogutulu miljonit eurot.

SKP = sisemajanduslik koguprodukt turuhindades miljonit eurot.

SM = käibemaksu standardmäär

Allikas: (Eurostat [tec00001], Eurostat [gov_10a_taxag]); autori arvutused.

Lisa 3. Korrelatsioonanalüüs valitud tegurite vahel.

	Hinnatase SKP	VAT % kogutulust	VAT % SKP-st	SKP <i>per capita</i> €	maksude % SKP-st	Standardmäär	Käibemaksuauk	Alandatud määraga kat arv
VAT % kogutulust	-,693** ,000 28	1 28						
VAT % SKP-st	-,179 ,362 28	,677** ,000 28	1 28					
SKP <i>per capita</i> €	,840** ,000 28	-,574** ,001 28	-,207 ,290 28	1 28				
maksude % SKP-st	,734** ,000 28	-,659** ,000 28	,086 ,665 28	,544** ,003 28	1 28			
Standardmäär	-,074 ,710 28	,194 ,322 28	,467* ,012 28	-,259 ,183 28	,177 ,358 28	1 28		
Käibemaksuauk	-,707** ,000 26	,349 ,081 26	-,209 ,306 26	-,648** ,000 26	-,524** ,006 26	,066 ,748 26	1 26	
Alandatud määraga kategooriate arv	,241 ,216 28	-,507** ,006 28	-,358 ,062 28	,364 ,057 28	,272 ,161 28	-,234 ,231 28	-,334 ,096 26	1 28

Allikas: (Eurostat [tec00001]; Eurostat [gov_10a_taxag]; VAT Rates Applied... 2015: 3-4; Study to... 2015: 17); autori koostatud paketi SPSS abil.

Lisa 4. Regressioonanalüüsi esialgsed tulemused tarkvarapaketi SPSS.

Mudel	Mitmene korrelatsioonikordaja	Determinatsiooni-kordaja	Reguleeritud determinatsiooni-kordaja	Regressiooni standardviga
1	,842 ^a	,708	,653	2,6113

Allikas: SPSS

	Ruutude summa	Vabadus-astmete arv	Ruutkeskmine	F-statistik	Olulisuse tõenäosus
Regressioon	348,012	4	87,003	12,759	,000 ^b
Jääkliikmed	143,192	21	6,819		
Kokku	491,205	25			

Allikas: SPSS

Mudel	Mittestandardiseeritud koefitsient		Standard. koefitsient	t	Olulisuse tõenäosus	Multikollinearsuse statistikud	
	B	Standardviga	Beeta			Tolerants	VIF
Vabaliige	91,238	14,034		6,501	,000		
SKP (ln)	-6,089	1,161	-,892	-5,244	,000	,479	2,086
Kategooriate arv	-,275	,105	-,340	-2,625	,016	,826	1,210
Käibemaksuauk	-,142	,062	-,377	-2,283	,033	,509	1,964
Standardmäär	-,176	,236	-,091	-,746	,464	,941	1,063

Allikas: SPSS

	Miinum	Maksimum	Keskmine	Standardhälve	Valimi maht
Prognoositud väärtus	12,740	32,168	21,054	3,7310	26
Jääkliige	-4,6155	5,8597	,0000	2,3933	26
Standard. progn. väärtus	-2,228	2,979	,000	1,000	26
Standard. jääkliige	-1,768	2,244	,000	,917	26

Allikas: SPSS

Lisa 5. Regressioonanalüüsi lõplikud tulemused tarkvarapaketi SPSS.

Mudel	Mitmene korrelatsioonikordaja	Determinatsiooni-kordaja	Reguleeritud determinatsiooni-kordaja	Regressiooni standardviga
1	,837 ^a	,701	,660	2,5848

Allikas: SPSS

	Ruutude summa	Vabadus-astmete arv	Ruutkeskmine	F-statistik	Olulisuse tõenäosus
Regressioon	344,218	3	114,739	17,173	,000 ^b
Jääkliikmed	146,986	22	6,681		
Kokku	491,205	25			

Allikas: SPSS

Mudel	Mittestandardiseeritud koefitsient		Standard. koefitsient	t	Olulisuse tõenäosus	Multikollinearsuse statistikumid	
	B	Standardviga	Beeta			Tolerants	VIF
Vabaliige	85,853	11,913		7,207	,000		
SKP (ln)	-5,950	1,134	-,872	-5,245	,000	,492	2,032
Kategooriate arv	-,265	,103	-,327	-2,573	,017	,842	1,188
Käibemaksuauk	-,137	,061	-,364	-2,242	,035	,514	1,944

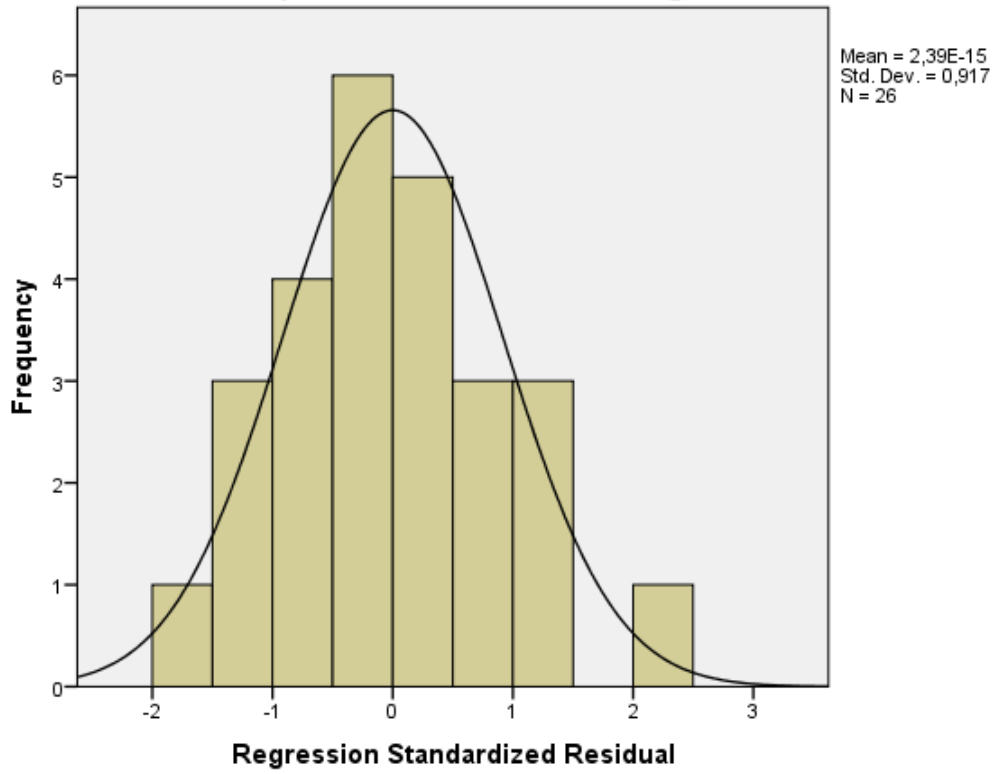
Allikas: SPSS

	Miinum	Maksimum	Keskmine	Standardhälve	Valimi maht
Prognoositud väärtus	12,164	31,599	12,054	3,711	26
Jääkliige	-4,934	6,436	,000	2,425	26
Standard. progn. väärtus	-2,396	2,842	,000	1,000	26
Standard. jääkliige	-1,700	2,490	,000	,938	26

Allikas: SPSS

Histogram

Dependent Variable: VAT % kogutulust 2014



SUMMARY

DIFFERENCES OF VALUE ADDED TAX IN THE EUROPEAN UNION COUNTRIES

Kristen Jalakas

Taxes are one of the oldest ways to regulate the economy. Today a tax mainly has two functions: fiscal and regulatory. Fiscal function means that taxes are collected to raise government revenue for the purpose of influencing the economy. The regulatory function is desired to influence and guide the behaviour of subjects, such as the imposition of excise taxes to reduce alcohol and tobacco use. A carefully crafted tax system can have a positive impact on a country. It can contribute to economic growth, employment, competitiveness of enterprises, increasing the country's budget and promote a more equal distribution of income. During recent crises there was an urgent need to adopt reforms to improve the country's financial situation. This often included raising taxes, even those which are detrimental to economic growth. The financial crisis has now subsided and national governments should focus on the quality of the taxes. To this end, the European Union suggests that member countries focus on consumption taxes, property tax and environmental taxes and reduce taxes on labour. (Tax reform ... 2015: 11)

Consumption taxes are an extremely important source of income to the European Union countries. Generally speaking consumption taxes make up one-third of total tax revenue. Thus, a stable and efficient collection of consumption taxes is a priority area in tax policy. The author was interested in probably the most important part of consumption taxes – the value-added tax, which is generally set at the level of Directives. The most important law act hereby is EU Council Directive 2006/112/EC, which concerns a common system of VAT in the EU. That directive is essentially the rewording of European Community Sixth Council Directive (77/388/EEC).

Today, value-added tax (VAT) is one of the most influential instrument to gain revenue, accounting for about 20% of the global income tax and used in more than 160 countries. As is known, the minimum VAT rate in the European Union is harmonized. However, there are certain groups of goods and services that are allowed to be taxed at a lower rate or without any VAT. The imposition of commodity groups with different tax rates are justified with various socio-economic objectives. However, the distinction between the rates is causing distortions and inconsistencies between different sectors. Last but not least due to a narrowing the tax base there is possibility of manipulation and tax loss. On this basis, the European Union recommends to harmonize VAT rates for different products, and reduced tax differences. (Tax reform ... 2015)

Although VAT rates and bases of calculation have been harmonized in the European Union, we see significant differences in the use of value-added tax and tax receipts. Accordingly, the aim of this paper is to point out the main causes which lead to differences in value-added tax between European Union countries. To achieve this goal the author set following research tasks:

- provide an overview of the nature of value-added tax based on academic literature;
- bring out different purposes and problems related to value-added tax;
- identify the European Union's fiscal targets related to the value-added tax system;
- highlight the general trends of value added tax in the European Union countries;
- highlight the main factors affecting the value added tax receipts;
- draw conclusions on possible developments in the value-added tax system.

First, the author gave an overview of the nature of the tax. VAT has been one of the most important fiscal developments of the last 60 years. It is collected on each transaction in the economic chain, and the tax is paid by the final consumer. The literature rightly states that VAT is successful because it is simple to use, it is logical from administrative perspective, it promotes economic efficiency, growth and international trade. VAT is replacing many countries customs duties, which have been cut as a result of international trade liberalization. An individual's point of view it is a transparent tax, which does not adversely affect saving.

VAT is a major source of revenue – accounting for about 20% of total world income. However, it is difficult to separate the effects, which are caused by the introduction of VAT, because many countries that have introduced VAT made other changes in tax system. While VAT is meant to collect revenue, the countries of the European Union maintain a low or non-existing tax rates that create loss. Thereby access is enabled to certain services and goods such as medicines, books and transportation. Despite all efforts, it seems that the European VAT system is somewhat outdated and susceptible to fraud. Dispersion of excise duty and the reduced VAT between products is too high and this leads to contraband trade. It also allows one to avoid consumption taxes while online shopping. Such frauds affect legitimate trade and undermine the confidence in the EU both internally and externally

The second chapter of the theoretical part studies the European Union policy regarding tax harmonization. In the author's opinion, consumption taxes require harmonization within the Union as they affect the free movement of goods, services and capital. In 1970, the Council adopted the first and second directive in order to harmonized value-added tax within the Union and establish a common tax base. European Union institutions are not collecting taxes at the moment, but each Member State is obligated to establish a value-added tax, which fits the EU code. This year, the Commission approved an action plan on VAT in order to further harmonize the tax within the European Union. The action plan provides a clear way to achieve the common system of VAT. Single VAT area would ensure fairer market, contribute to job creation, support investment and competition.

Trends in European value-added tax were examined in the first chapter of empirical part. Bachelor's thesis descriptive analysis concluded that the old Member States, which have a higher level of income, have lower share of VAT in total tax revenues. In the new Member States, the share of VAT is above European Union average. Then, the author examined the rates of VAT between years 2007 and 2014. It was found that after the start of the recent recession the standard VAT rate increased in 21 Member States. The largest increases occurred in Hungary, where the rate rose from 20% to 27%. However, the standard rate does not affect the amount of the total tax revenue, and conclusions of the tax structure cannot be done on the basis of standard rate.

In the second chapter of empirical part the effectiveness of the value-added tax in the European Union countries was found. VAT efficiency as the ratio of actual VAT collections in the country to the potential revenues that would be derived from applying the standard rate. If countries collect VAT single rate, without exception, in full compliance with, the efficiency rate should approach to 100 percent. In practice, many value-added taxes are very far from the desired target. For most countries the efficiency rate is ranging between 30-40%. The low efficiency can result from a narrow tax base, when reduced rates are being exploited. Widening the tax base would lower compliance costs and increase revenue.

Correlation and regression analysis were used in the empirical part to find out if countries with relatively low tax receipts have lower income level, greater VAT gap, standard rates or bigger application of reduced VAT rates (to the categories of goods and services contained in VAT Directive). Analysis included 26 European Union Member States (VAT gap data was not available for Cyprus and Croatia). As a result of correlation analysis, it could be concluded that the share of VAT is most influenced by GDP *per capita*. Thus, the higher the country's GDP, the lower the proportion of VAT in total tax revenue.

Regression analysis was carried out in order to reach the purpose of paper. The dependent variable was selected to be the share of value-added tax in total tax revenue, and other variables attempted to identify the possible causes of differences in national VAT receipts. The completed model describes 70,1% of the variation in the proportion of value added tax in total tax revenues. Statistical analysis of the data showed that the greatest impact on the value added share is the country's GDP. VAT gap and the number of categories with reduced rate do not affect the share of VAT marginally – both figures were less than 0.3%. The author was surprised that the standard VAT rate is not essential to the formation of the share of value-added tax.

The results can be concluded that the European Union's desire to raise taxes on consumption (VAT in particular) in the share of total tax revenue is difficult to accomplish. This is primarily because the harmonization of GDP between the Member States is a long-term process, which is lead by many intractable factors (eg, culture and history). However, so far the removal of barriers of trade has resulted in income

convergence in the Member States. Therefore in author's opinion the harmonization of VAT is likely to occur in the future.

The author believes it is possible to investigate the issue further. For example, it would be possible to work on an extension to include more indicators into correlation and regression analyses in order to achieve greater comprehensiveness and thus credibility. The analysis could be repeated with the data of year 2020 to see if there have been further harmonization of VAT. As an author, I believe that the topic's systematic treatment was not merely interesting but also gave a considerable amount of new knowledge about the system of taxation, particularly the use of value-added tax in the European Union.

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Kristen Jalakas,

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose „Käibemaksu kasutamise erisused Euroopa Liidu riikides“, mille juhendaja on Viktor Trasberg,

1.1. reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;

1.2. üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.

2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.

3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tartus, 24.05.2016